

Revisors uavhengighet og objektivitet

pluss litt til



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 615
Leveringsfrist: 26.04.2010

Til sammen 17851 ord

26.04.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1.</u>	<u>FORORD</u>	<u>1</u>
<u>2.</u>	<u>ØPPTAKT</u>	<u>3</u>
<u>2.1.</u>	<u>HISTORIKK</u>	<u>3</u>
<u>2.2.</u>	<u>FORMÅLET VED REGNSKAP OG REVISJON</u>	<u>6</u>
<u>2.3.</u>	<u>LITT SEMANTIKK</u>	<u>8</u>
<u>2.4.</u>	<u>FORHOLDET MELLOM UAVHENGIGHET OG OBJEKTIVITET</u>	<u>11</u>
<u>2.5.</u>	<u>INTERNASJONAL PÅVIRKNING AV NORSKE REVISJONSREGLER</u>	<u>12</u>
<u>2.5.1.</u>	<u>LOVGIVNING</u>	<u>12</u>
<u>2.5.2.</u>	<u>REVISJONSSKIKK</u>	<u>15</u>
<u>2.5.3.</u>	<u>KONKLUSJON</u>	<u>16</u>
<u>3.</u>	<u>LOVREGLER OM UAVHENGIGHET</u>	<u>17</u>
<u>3.1.</u>	<u>REVISORLOVEN</u>	<u>17</u>
<u>3.1.1.</u>	<u>OPPSIGELIGHET</u>	<u>17</u>
<u>3.1.2.</u>	<u>GENERELLE KRAV TIL UAVHENGIGHET, OBJEKTIVITET OG ETIKK</u>	<u>17</u>
<u>3.1.3.</u>	<u>REVISJONSSELSKAPER</u>	<u>20</u>

<u>3.1.4.</u>	<u>BRUK AV MEDARBEIDERE</u>	<u>21</u>
<u>3.1.5.</u>	<u>DELTAGELSE I ANNEN VIRKSOMHET</u>	<u>21</u>
<u>3.1.6.</u>	<u>RÅDGIVNING</u>	<u>22</u>
<u>3.1.7.</u>	<u>ANDRE FORHOLD</u>	<u>23</u>
<u>3.1.8.</u>	<u>SAMARBEIDSAVTALER, EIERANDELER M.V.</u>	<u>24</u>
<u>3.1.9.</u>	<u>UNNTAK</u>	<u>26</u>
<u>3.1.10.</u>	<u>SELSKAPER AV ALLMENN INTERESSE</u>	<u>28</u>
<u>3.1.11.</u>	<u>REVISJONSUTVALG</u>	<u>30</u>
<u>3.2.</u>	<u>UAVHENGIGHETSBESTEMMELSER I ENKELTE LOVER</u>	<u>31</u>
<u>3.2.1.</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>31</u>
<u>3.2.2.</u>	<u>FORVALTNINGSLOVEN</u>	<u>31</u>
<u>3.2.3.</u>	<u>DOMSTOLLOVEN</u>	<u>34</u>
<u>3.2.4.</u>	<u>AKSJELOVENE</u>	<u>35</u>
<u>3.2.5.</u>	<u>VERDIPAPIRHANDELSLOVEN</u>	<u>35</u>
<u>3.3.</u>	<u>KONKLUSJON</u>	<u>37</u>
<u>4.</u>	<u>REVISORFORENINGENS OG REVISORLOVENS KRAV TIL KVALITETSKONTROLLSYSTEM (SK-1)</u>	<u>38</u>
<u>5.</u>	<u>REVISORS FORHOLD TIL KLIENTENS LEDELSE</u>	<u>41</u>

<u>5.1.</u>	<u>VENNSKAP, FORTROLIGHET, OPPMERKSOMHETER</u>	<u>41</u>
<u>5.2.</u>	<u>BONUS- OG OPSJONSORDNINGER</u>	<u>43</u>
<u>6.</u>	<u>REVISORS GODTGJØRELSE</u>	<u>46</u>
<u>7.</u>	<u>TILSYN OG SANKSJONER</u>	<u>49</u>
<u>7.1.</u>	<u>TILSYN</u>	<u>49</u>
<u>7.1.1.</u>	<u>REVISORS EGEN OPPFØLGING, HERUNDER PLIKT TIL Å FRATRE</u>	<u>49</u>
<u>7.1.2.</u>	<u>REVISORFORENINGENS OPPFØLGING</u>	<u>51</u>
<u>7.1.3.</u>	<u>FINANSTILSYNETS OPPFØLGING</u>	<u>52</u>
<u>7.1.4.</u>	<u>FINANSDEPARTEMENTET SOM ANKEINSTANS</u>	<u>52</u>
<u>7.2.</u>	<u>SANKSJONER</u>	<u>53</u>
<u>7.2.1.</u>	<u>KRITIKK OG PÅLEGG</u>	<u>53</u>
<u>7.2.2.</u>	<u>TILBAKEKALLING AV AUTORISASJON</u>	<u>53</u>
<u>7.2.3.</u>	<u>ERSTATNINGS- OG STRAFFEANSVAR</u>	<u>54</u>
<u>8.</u>	<u>REVISORS RÅDGIVNINGSVIRKSOMHET</u>	<u>55</u>
<u>8.1.</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>55</u>
<u>8.2.</u>	<u>FINANSTILSYNETS TEMATILSYN 2002/2003</u>	<u>55</u>
<u>8.3.</u>	<u>RUNDSKRIV OM RÅDGIVNINGSTJENESTER TIL REVISJONSKLIENTER</u>	<u>58</u>

<u>8.4.</u>	<u>FORSKRIFTER TIL REVISORLOVENS §4-5</u>	<u>60</u>
<u>8.5.</u>	<u>KONKRET KRITIKK</u>	<u>63</u>
<u>8.5.1.</u>	<u>JOHNNY SKAUG</u>	<u>64</u>
<u>8.5.2.</u>	<u>ERNST & YOUNG</u>	<u>65</u>
<u>8.5.3.</u>	<u>ERNST & YOUNG (ARTHUR ANDERSON)</u>	<u>66</u>
<u>9.</u>	<u>NÆRMERE OM VERDIVURDERINGER</u>	<u>68</u>
<u>10.</u>	<u>AVSLUTNING</u>	<u>71</u>
<u>11.</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>72</u>
<u>11.1.</u>	<u>BØKER</u>	<u>72</u>
<u>11.2.</u>	<u>OFFENTLIGE UTREDNINGER</u>	<u>72</u>
<u>11.3.</u>	<u>ODELTINGSPROPOSISJONER</u>	<u>72</u>
<u>11.4.</u>	<u>LOVER</u>	<u>72</u>
<u>11.5.</u>	<u>EU-DOKUMENTER</u>	<u>73</u>
<u>11.6.</u>	<u>FINANSTILSYNET</u>	<u>73</u>
<u>11.7.</u>	<u>ANNET</u>	<u>73</u>

1. Forord

Jeg starter med litt historikk. Deretter drøftes formålet med revisjon, for å kunne vurdere betydningen av revisors uavhengighet og objektivitet. Så følger litt begrepsavklaring, før det kommer en redegjørelse for internasjonal påvirkning av norske revisjonsregler. En deskriptiv del søker å gi en fullstendig beskrivelse av hvilke lover og regler som gjelder for revisors uavhengighet, unntatt forskriftene vedrørende rådgivning. Disse vil bli behandlet under avsnittet om revisors rådgivning. Det vil også bli gitt en kort beskrivelse av uavhengighetsregler i annen lovgiving for å sette reglene for revisor i et samfunns-perspektiv. Kravene til kontrollsystemer for å tilse at reglene blir fulgt, beskrives. Det vil bli redegjort for hvordan tilsynet med at reglene følges er innrettet, og hvilke sanksjoner som kan iverksettes dersom reglene ikke følges. Til slutt behandles to problemområder i tilknytning til revisors virksomhet, nemlig rådgivning og verdivurderinger etter aksjeloven, som også er en form for rådgivning.

Regnskapsregler og god regnskapsskikk ligger utenfor det tema som behandles. Men det er naturligvis en nær sammenheng med revisjon, siden revisor skal etterprøve om regnskapene er i overensstemmelse med lov og god regnskapsskikk. Satt på spissen er det etterprøvingen som er i fokus, ikke hva som etterprøves. For å forstå betydningen av revisors uavhengighet må man ha en forståelse av hvilke hensyn som skal ivaretas gjennom regnskapsregler og god regnskapsskikk.

Fremstillingen begrenser seg til den anglo-amerikanske tradisjon. Først England og senere USA har vært de dominerende økonomiske stormakter siden starten på den industrielle revolusjon ca 1750. Det skal kanskje tas et lite forbehold for Kina. Men Kinas innflytelse utenfor Asia har vært begrenset frem til dette århundre. De anglo-amerikanske regnskaps- og revisjonsregler har blitt de dominerende internasjonalt. Dette har blitt forsterket gjennom eksistensen av de globale revisjonsfirmaer, tidligere 8 nå 4, og av de internasjonale regnskaps- og revisjonsorganisasjoner.

Offentlig revisjon (Riksrevisjonen, kommunal og fylkeskommunal revisjon) behandles ikke.

Finanstilsynet er omtalt som Finanstilsynet også når omtalen refererer seg til hendelser før navneskiftet. Den norske Revisorforening omtales som Revisorforeningen, unntatt i enkelte sitater der betegnelsen DnR kan forekomme

Direkte sitater er i kursiv innenfor anførselstegn. Når det er klart at en lovparagrafhenvvisning refererer til revisorloven, nevner jeg ofte ikke lovens navn.

Det foreligger ingen norsk rettspraksis omkring revisors uavhengighet. Henvisninger til rettspraksis er derfor ikke mulig.

Det er også svært tynt med norsk litteratur om temaet, hvilket avspeiler seg i kildehenvisningene.

Det er ikke gitt kildehenvisninger for den kortfattede historikk. Dette er ”bakgrunnsmusikk” som kan bidra til forståelse av hvorfor reglene er som de er, men ikke til forståelse av hvordan reglene faktisk er.

Det er gjennomført møter med leder i Revisorforeningen, kvalitetssikringsansvarlige i to av de 4 revisjonsselskapene og med Finanstilsynet. Ingen av disse har sett deler av eller utkast til dette dokument,

2. Opptakt

2.1. Historikk

Den gamle formen på det engelske ordet "account" var "accoumpt". Dette kommer fra det latinske ordet "computare" som betyr å regne eller beregne. Det norske ordet konto kommer fra det italienske ordet contare, som også betyr å regne. Regnskap er et sett av beregninger, eller konti, på engelsk accounts.

Man kan si at regnskapet skal gi svar på to enkle spørsmål. Hvordan har det gått? = resultatregnskapet. Hvordan står det til? = balansen. Men å gi de korrekte svarene er ikke alltid enkelt. Og stundom ønsker ikke den som skal svare, å gi de korrekte svarene.

Omkring år 1300 ble det dobbelte bokholderi utviklet i Firenze. Metodikken ble kodifisert av den italienske matematiker og fransiskanermunk Luca Pacioli i hans bok Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita utgitt i 1494. Det er de samme prinsippene som ligger til grunn for dagens bokholderi.

Opprinnelig skulle regnskapene ivareta eierens behov for oversikt over og kontroll av den virksomheten han drev. Etter hvert vokste virksomhetene i omfang, det ble flere eiere, eiere og daglig ledelse var ikke lenger identiske, det kom til långivere, det ble mange ansatte, virksomhetene hadde samfunnmessig betydning og det ble viktig for mange at regnskapene ga et riktig bilde av virksomheten. Eksistensen av forskjellige grupper med ulike interesser knyttet til virksomheten, innebar at det også kunne være forskjellige oppfatninger om hvilket bilde som skulle tegnes.

Noen uavhengig vurdering av om regnskapene ga et "riktig" bilde ble det ikke, før det ble skandaler. I 1720 gikk det engelske selskapet South Sea Company konkurs. Selskapet etterlot seg mange ruinerte investorer. Parlamentet engasjerte en av Englands mest kjente regnskapsførere, Charles Snell, til å foreta granskning av et av datterselskapene. Hans rapport viste at regnskapene var sterkt misvisende. Rapporten er den eldste publiserte revisjonsrapport man kjenner til innen privat sektor.

Revisjonsinstituttet ble først etablert innenfor offentlig sektor. Opprinnelig var formålet å kontrollere at statens midler ble anvendt som monarken ønsket, senere som de folkevalgte hadde besluttet.

Den eldste kjente referanse til revisjon er fra 1314 og dreier seg om revidering av det engelske finansdepartement (The Exchequer).

I Norge ble revisjon av offentlig virksomhet vedtatt i 1814 i Grunnlovens §75.k som fastlegger at Stortinget skal oppnevne 5 revisorer som hvert år "*skulle gjennomsee Statens Regnskaber og bekjendtgjøre Extracter af samme ved Trykken*". Det første revisorkollegium ble oppnevnt i 1816.

Den første referanse til revisjon i lovgivning kom i engelsk konkurslov i 1831 som ga konkursboet anledning til å oppnevne en revisor. Tilsvarende kom revisor inn i de norske konkurs- og akkordlover i 1899.

I mellomtiden utviklet regnskapsfaget seg. Først i England under den industrielle revolusjon. Det var behovet for intern styring og kontroll som var drivkraften. Wedgewood kjempet under resesjonen på 1770-tallet for å unngå konkurs. De kartla kostnadsstrukturen, skilte mellom indirekte og direkte kostnader, overlevde og eksisterer fortsatt

Etter den amerikanske borgerkrigen skjøt utviklingen fart i USA. En av de store imperiebyggerne var John D. Rockefeller. Hans eneste formelle utdannelse var et 3 måneders kurs

i bokføring. Han startet sin karriere som assisterende bokholder i et firma i Cleveland i 1855. Han hevdet senere at hans suksess kunne tilskrives hans trening i bokføring, som satte ham i stand til å måle prestasjoner, avsløre svindel og kreve stadig bedret effektivitet.

Men Rockefeller brukte sine regnskaper bare for interne formål. Han sendte aldri rapporter til aksjeeierne. Da selskapet Standard Oil ble brutt opp i 34 separate selskaper etter en antitrustdom i 1911, steg verdien av selskapene betydelig etter børsintroduksjon. Store skjulte verdier ble synlige. Det er nok mer vanlig at en motsatt utvikling inntreffer, når sannheten kommer for dagen.

Andre selskaper som betydde mye for utviklingen av regnskaper og økonomiske styrings-systemer, var sprengstoffprodusenten DuPont og bilprodusenten General Motors som rekrutterte økonomimedarbeidere fra DuPont.

Men utviklingen innen revisjon hang etter. I 1910 ble den første aksjelov vedtatt i Norge. Den innholdt bestemmelser om at representantskapet eller generalforsamlingen skulle velge en eller flere revisorer, men fortsatt var det ingen lovbestemmelser om revisors kvalifikasjoner eller uavhengighet. Lov om statsautoriserte revisorer ble vedtatt i 1929, og ble stående frem til 1964.

Gjennom 20-årene var det en hektisk aktivitet i USAs verdipapirmarked. Det er anslått at det var ca 20 millioner nye store og små investorer i denne perioden og at det ble investert USD 50 milliarder i nye verdipapirer.

Det fantes ingen føderale regler som regulerte selskapenes opplysningsplikt ved utstedelse av nye verdipapirer eller som regulerte aktørenes atferd i verdipapirmarkedet.

Så kom krakket i 1929. Det er anslått at ca halvparten av de nytegnede papirene gjennom tyve-årene mistet sin verdi i oktober 1929. Investorenes tap var betydelig større. De

nytegnede papirene hadde blitt handlet i annenhåndsmarkedet til langt høyere verdier, og eldre papirer fikk også sin verdi sterkt redusert, i mange tilfeller til null.

Etter børskrakket i USA i 1929 ble det i USA gjennomført omfattende reformer på føderalt nivå innenfor regnskap og revisjon, men ikke før det hadde vært valg i 1932 og Franklin D. Roosevelt hadde blitt president. I 1933 ble The Securities Act vedtatt. Den regulerte selskapenes opplysningsplikt ved utstedelse av nye verdipapirer. I 1934 ble The Security Exchange Act vedtatt. Den regulerte annenhåndsmarkedet for verdipapirer og ga regler for aktørenes atferd. Loven opprettet Security Exchange Commission for å overvåke verdipapirmarkedet. Senere ble det gitt lover som regulerte virksomheten til investerings-selskaper, og som stilte krav til registrering og atferd for meglere og rådgivere.

2.2. Formålet ved regnskap og revisjon

Den sentrale loven for utarbeidelse av årsregnskapet er Lov om årsregnskap m.v. 1998 med tilhørende forskrifter.. Formålet er i Ot.prp.nr.42(1997-98)pkt.1.1 beskrevet slik: *”Regjeringen har som siktemål at regnskapsloven skal bidra til informative regnskaper for ulike grupper av regnskapsbrukere. Regnskapsbrukerne er dels investorer og kreditorer som tilfører kapital til foretakene, og dels andre grupper som har interesse av å vite hvordan foretaket drives, f.eks. de ansatte og lokalsamfunnet. Informasjonen til kapitalmarkedet skal gi grunnlag for riktig prising av finansielle objekter. Riktig prisdannelse på aksjer er en forutsetning for at ressursbruken i samfunnsøkonomien skal bli best mulig. Gode regnskaper vil også gjøre det vanskeligere for markedsdeltakere å ta ut spekulasjonsgevinster med basis i skjevt fordelt informasjon.”*

De regnskapspliktiges plikt til å sørge for en ordentlig og oversiktlig dokumentasjon og registrering, er fastlagt i Lov om bokføring 2004. Ot.pr.46(2003-04)pkt.1.1 beskriver hensikten med loven slik: *”Bokføringsreglenes sentrale mål er å sikre en tilfredsstillende*

registrering og dokumentasjon av de enkelte transaksjoner gjennom regnskapsåret og dermed sikre ulike interessegrupper pålitelig informasjon som kan etterkontrolleres. Informasjonen som innhentes etter bokføringsreglene vil bl.a. etablere grunnlag for utarbeidelse av årsregnskap, ligningsoppgaver, næringsoppgaver og omsetningsoppgaver. Eksterne grupper som har interesse av bokføringen, er bl.a. eiere, investorer, kreditorer, ansatte og offentlige myndigheter. Bokføringsregler er sentrale i myndighetenes skatte- og avgiftskontroll. Eksterne interessegrupper er ikke involvert i føringen av regnskapsopplysninger eller utarbeidelse av årsregnskap mv. Bokføringen bør derfor kunne kontrolleres og bli kontrollert. Kontroll utføres f.eks. gjennom ekstern revisjon og av skatte- og avgiftsmyndigheter. I andre tilfeller kan det være særlige grunner for innsyn, f.eks. ved bobehandling og ved etterforskning av økonomisk kriminalitet. Det er viktig at reglene utformes slik at de legger til rette for innsyn og kontroll.”

I Ot.pr.46(2003-04)pkt.1.1 er det gitt noen motiver som må sies å gjelde for begge lover: *”Regjeringen legger vekt på at avdekking av formuesforbrytelser i stor grad vil avhenge av at regnskapslovgivningen overholdes. Det er meget uheldig dersom regnskapspliktige kan unngå forfølging av mulige straffbare forhold som følge av manglende eller mangelfulle regnskaper. Regjeringen vil framheve at arbeidet med å forebygge økonomisk kriminalitet også er viktig av hensyn til konkurransesituasjonen i næringslivet. Dersom enkelte driver næringsvirksomhet i strid med de fastsatte rammebetingelser, og oppnår økonomisk vinning som følge av dette, vil det vanskeliggjøre situasjonen for næringsdrivende som driver konkurrerende virksomhet i henhold til de regelfastsatte rammebetingelsene.”*

Formålet med revisjon fremgår av revisjonslovens §5-1. Noe forkortet kan formålet sies å være å kontrollere at årsregnskapet er fastsatt i overensstemmelse med lov og forskrifter og at plikten til å sørge for en ordentlig og oversiktlig dokumentasjon og registrering er ivarettatt. Videre skal revisor kontrollere at opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, om forutsetningene for fortsatt drift og om anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i overensstemmelse med lover og forskrifter og konsistente med årsregnskapet. Revisor

skal se etter at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte. Endelig skal han gjennom revisjonen bidra til å avdekke misligheter eller feil.

Når man ser formålene ved regnskapslovene og revisorloven under ett, er å betegne revisor som allmennhetens tillitsperson, dekkende.

2.3. Litt semantikk

Revisorlovens §4-1 har overskriften ”Revisors uavhengighet, objektivitet og etikk”. Disse begrepene er ikke definert i loven. Man får basere seg på en alminnelig språklig forståelse.

Med uavhengighet for revisor må forstås at han ikke lar seg påvirke av andres eller egne interesser til å fravike det som er formålet med revisjonen og derigjennom bidra til høyest mulig sannsynlighet for at regnskapslovens og bokføringslovens formål oppfylles.

Ordet objektivitet omfatter ordet uavhengighet slik det er definert ovenfor. Men begrepet objektiv favner videre. For å være objektiv kreves det at man har balanserte vurderinger, at man ikke lar personlige preferanser påvirke vurderingene. Det innebærer også at man skal være upartisk.

Det tredje honnørordet i overskriften, etikk, brukes ikke noe sted i lovteksten. I §4-1 6.ledd heter det ”*Departementet kan i forskrift fastsette yrkesetiske regler og regler om uavhengighet og objektivitet dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.*”

Ordet etikk kommer fra det greske ordet ethikos som betyr sedelig. Det brukes gjerne i betydningen morallære eller normer for god atferd.

Ordet etikk i overskriften til og i 6.ledd i §4-1 ble føyet til ved den omfattende revidering av revisorloven i desember 2009 forårsaket av revisjonsdirektivet 2006/43/EF.

I Ot.prp.nr.78(2008-2009)pkt.16.1 heter det ”Medlemmer av Den norske Revisorforening vil være underlagt foreningens etiske regler. Forskriftshjemmelen er derfor primært tenkt benyttet for å påse at revisorer som ikke er medlemmer av foreningen også kan underlegges regler om etikk” Ut fra dette må det antas at departementet anser Revisorforeningens etiske retningslinjer som tilfredsstillende både for norske forhold og for å imøtekomme nåværende internasjonale krav. Det heter for øvrig i samme avsnitt i proposisjonen ”Forskriftshjemmelen kan også benyttes for å gjennomføre eventuelle EØS-forpliktelser som følge av at EU-kommisjonen benytter sin adgang til å fastsette prinsippbaserte regler om etikk.”

Ved revisorlovrevisjonen i 2009 ble det innført en ny §1-2 med overskriften Revisors rolle: ”Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utøvelse av virksomhet som nevnt i §1-1 2.ledd. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet.”

International Federation of Accountants (IFAC) har utarbeidet etiske retningslinjer som er bindende for alle medlemmene med mindre de strider mot nasjonale lover og forskrifter. Revisorforeningen sier at dens egne retningslinjer er en oversettelse av IFACs retningslinjer, men språklige forenklinger er innarbeidet. I forordet til IFACs retningslinjer heter det ”A distinguishing mark of the accountancy profession is its acceptance of the responsibility to act in the public interest.” Her heter det altså at revisorprofesjonen har akseptert sitt ansvar for å ivareta allmennhetens interesser. Den norske Revisorforeningen er medlem av IFAC.

Revisorlovens uttrykk ”allmennhetens tillitsperson” gjenfinnes i forordet til Revisorforeningens etiske retningslinjer, der det heter ”Revisor har en viktig rolle som allmennhetens tillitsperson ved revisjon av regnskaper mv.” Revisorforeningens

formulering er mer ullen enn revisorlovens og IFACs formuleringer. Den åpner for at revisor også kan ha andre roller enn å være allmennhetens tillitsperson, og den sier heller ikke at dette er revisors viktigste rolle.

Intensjonen i revisorloven og IFACs etiske retningslinjer må være at revisors overordnede funksjon er å være allmennhetens tillitsmann. Gjennomføringen av revisjonsvirksomheten må i enhver henseende styres av dette. Revisorforeningens formulering kunne vært klarere på dette punkt.

Revisorlovens §5-2 1.ledd sier at revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn. I 2.ledd heter det at revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk. God revisjonsskikk baserer seg på Revisorforeningens revisjonsstandards. I Ot.prp.nr.75(1997-98)pkt.5.1.5.3 heter det at disse ikke nødvendigvis vil utgjøre det viktigste holdepunktet for den rettslige standarden på revisjonsskikk. Departementet innførte følgelig den generelle bestemmelsen ”etter beste skjønn” og revisjonsforeningens standards skal ha en supplerende funksjon i forhold til dette (pkt.1.3). Finanskomiteen presiserte at bestemmelsen ”etter beste skjønn” ikke gir grunnlag for å innskrenke god revisjonsskikk i forhold til Revisorforeningens revisjonsstandards.

Hvis bestemmelsen om revisors beste skjønn skal ha noen mening, må det ligge noe normativt i uttrykket. Det siktes ikke til det beste skjønn en tilfeldig revisor faktisk utøver. Det siktes til det skjønn retten (etter sitt beste skjønn) mener en revisor bør utøve.

Verken i revisorloven eller av Revisorforeningens etiske normer fremgår det eksplisitt at disse er en del av god revisjonsskikk. Men det er naturlig å legge dette til grunn. Dette innebærer at det skjønn retten mener at revisor burde ha utøvet, kan sette krav til forholdsregler for å ivareta revisors objektivitet, utover det som følger av Revisorforeningens etiske retningslinjer.

2.4. Forholdet mellom uavhengighet og objektivitet

I Revisorforeningens etiske retningslinjer er ordet objektivitet mer sentralt enn uavhengighet. Det samme er tilfelle i IFACs retningslinjer. Bakgrunnen for dette er nok at uavhengighet i seg selv ikke er en målsetting, men det kan være en forutsetning for å være eller bli oppfattet som objektiv.

Det skilles ofte mellom formell og materiell (reell) uavhengighet. Formell uavhengighet mangler når revisor har en slik tilknytning til den revisjonspliktige at tilknytningens karakter gir omverdenen grunn til å være i tvil om at kravene til objektivitet kan ivaretas. Materiell uavhengighet mangler når revisor lar utenforliggende hensyn påvirke sine vurderinger og ikke strengt holder seg til god revisjonskikk inkludert de etiske regler. Revisorlovens §4-1 definerer en del tilknytninger, direkte og indirekte mellom revisor og den revisjonspliktige hvor den gir et forbud for revisor mot å påta seg revisjonsoppdrag. Det er to motiveringer for dette. Tilknytningen er slik at omverdenen kan være i tvil om revisjonen foretas med den nødvendige objektivitet, eller den er slik at det foreligger en betydelig risiko for at kravet til objektivitet ikke blir ivaretatt.

Det kan naturligvis foreligge materiell uavhengighet selv om formell uavhengighet ikke er til stede. Det kan være fullt mulig for en revisor å heve seg over egne eller nærstående særinteresser. Men det kan være tungt å overbevise omverdenen om at man evner dette.

I Commission Recommendation of 16 05 2002 Statutory Auditor's Independence in the EU, A. Framework er forholdet mellom objektivitet og uavhengighet beskrevet som følger:

1. Objektivitet og profesjonell integritet må være de overordnede prinsipper som danner grunnlaget for revisors beretning. Den viktigste måten på hvilken en revisor kan demonstrere ovenfor allmennheten at revisjonen er utført i overensstemmelse med disse prinsipper, er å opptre og fremtre som uavhengig.

2. Objektivitet (som en sinnstilstand) kan ikke gjøres til gjenstand for ekstern verifikasjon, og integritet kan ikke vurderes på forhånd.
3. Prinsipper og regler for uavhengighet må gjøre det mulig for en rimelig og informert tredje part å vurdere de prosedyrer og tiltak som er gjennomført av revisor for å håndtere de faktiske forhold og omstendigheter som representerer trusler mot eller risiki i forhold til hans objektivitet.

2.5. Internasjonal påvirkning av norske revisjonsregler

2.5.1. Lovgivning

Da Norge ble medlem av EØS i 1994 ble rådsdirektiv 84/253/EF om godkjenning av personer med ansvar for lovfestet revisjon av regnskaper en del av norsk lov. Dette direktivet ble gjennomført i norsk lov gjennom vedtagelsen av ny revisjonslov av 1999, som avløste revisjonsloven av 1964.

I oktober 2001 gikk det amerikanske selskapet Enron konkurs. Som en konsekvens av dette forsvant det verdensomspennende revisjons- og rådgivningsselskapet Arthur Andersen fra jordens overflate. Firmaets revisjonsvirksomhet ble overtatt av andre revisjonsselskaper, løsningen varierte fra land til land. Rådgivningsvirksomheten er i dag kjent under navnet Accenture. Det hadde blitt reist alvorlig kritikk mot Arthur Andersen for manglende uavhengighet. Blant annet hadde de fakturert Enron mer i rådgivningstjenester enn i revisjonshonorar.

Enron-skandalen førte til en gjennomgang av kravene til revisors uavhengighet både i EU og i USA.

Den 16.05.2002 vedtok EU-kommisjonen en anbefaling (nevnt ovenfor) om grunnleggende prinsipper for revisors uavhengighet. Anbefalingen tar utgangspunkt i reglene om uavhengighet i rådsdirektiv 84/253/EF. Det konstateres at reglene varierer fra land til land og at det er behov for en harmonisering. Kommisjonen konstaterer at en prinsippbasert tilnærming til uavhengighet er å foretrekke fremfor å basere seg på et detaljert regelverk. Dette gir en mer robust struktur på de regler revisor må følge.

En anbefaling fra EU-kommisjonen har ikke rang som norsk lov. Men anbefalingen er innenfor et område som omfattes av de fire friheter, fri bevegelighet av kapital, og må således i stor grad være retningsgivende for norske myndigheter.

Denne anbefalingen ble etterfulgt av revisjonsdirektivet 2006/43/EF som ble vedtatt 17. 05.2006, og trådte i kraft 29.06.2006. Det skulle være gjennomført i medlemslandenes lovgivning innen 29.06.2008. I Norge ble det gjennomført ved endringer i revisjonsloven, endringer som trådte i kraft den 1.07.2009.

Revisjonsdirektivet innførte krav til godkjenning, registrering og tilsyn av revisorer som utfører lovpålagt revisjon. Norge hadde hatt slike regler i mange år allerede. Direktivet skjerpet kravene til utdanning. Det fastslår at medlemslandene skal forsikre seg om at alle revisorer er underlagt etiske prinsipper som i det minste dekker deres rolle som fellesskapets tillitsmann, deres integritet og objektivitet og deres profesjonelle kompetanse og aktsomhet. Som en konsekvens ble det en ny §1-2 i revisorloven. Det finnes imidlertid ikke noe lov- eller forskriftsbestemt etisk regelverk i Norge. Finansdepartementet har nøyhet seg med i lovens forarbeider å referere til Revisorforeningens etiske retningslinjer.

Revisjonsdirektivet og endringene i revisorloven i 2009 setter ingen nye krav til revisors objektivitet eller uavhengighet. Kravet til revisor har alltid vært at han skal etterstrebe størst mulig objektivitet. Som et ledd i dette skal han ikke la seg påvirke av forskjellige parter sine særinteresser, dvs. han skal være uavhengig. Imidlertid innføres det en del nye lovpålagte forholdsregler som skal bidra til å sikre objektivitet og uavhengighet. Dette

gjelder særlig for revisjon av selskaper av allmenn interesse. Disse bestemmelsene vil bli gjennomgått i pkt.3.1 og pkt.8

I USA førte Enron-skandalen raskt til ny lovgivning. Den 30.06.2002 ble "The Sarbanes-Oxley Act" sanksjonert av president Bush. Han betegnet den som "the most far-reaching reforms of American business practices since the time of Franklin D. Roosevelt."

Tilblivelsen av loven var ikke konfliktfri. Representantenes Hus hadde med republikansk flertall vedtatt en moderat reform for å bekjempe regnskapssvindel. Et mer omfattende lovforslag fremmet av senator Sarbanes og støttet av demokratene hadde blitt trenert i Senatet gjennom motstand fra ledende republikanere og revisorbransjen. Så kom WorldCom-skandalen. En liten gruppe innen internrevisjonen i selskapet avdekket "feil" i bokføringen på USD 3,8 milliarder.. Selskapets kontrollkomité og styre ble varslet. Arthur Andersen trakk tilbake sin revisjonsberetning for 2001. (De hadde tidligere ikke reagert på advarsler fra gruppen av internrevisorer.) SEC åpnet granskning den 26. juni, og den 21. juli søkte WorldCom gjeldsforhandlinger (Chapter 11 proceedings). Nå ble det fart i tingene. Sarbanes-Oxley loven ble vedtatt i Senatet med 99 mot 0 stemmer og i Representantenes Hus med 423 mot 3 stemmer, og loven trådte i kraft 30.06.2002.

Sarbanes-Oxley Act er en endringslov til den amerikanske verdipapirlov (Securities Exchange Act of 1934). Loven innfører en tilsynsmyndighet for revisorer av børsnoterte selskaper, Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Alle slike revisorer må være registrert hos PCAOB og de vil være underlagt regler om kvalitetskontroll, etikk og uavhengighet, fastlagt av tilsynsmyndigheten, som skal følge opp med inspeksjoner og, ved behov, granskninger. Tidligere var det organer opprettet av den amerikanske revisorforeningen selv som førte tilsyn.

I forbindelse med Enron-skandalen kom revisors rådgivning i søkelyset. Sarbanes-Oxley Act strammet inn på revisors anledning til å yte rådgivning til sin revisorklient. Det ble innført forbud mot å yte følgende tjenester til revisjonsklienter:

- Bokføring eller andre tjenester knyttet til føring av bøker eller regnskapsavslutninger
- Design og implementering av regnskapssystemer
- Verdifastsettelse, rimelighetsvurderinger, tinginnskuddsrapporter, verdirapporter ved fusjoner
- Aktuærtjenester
- Internrevisjon
- Ledelses- eller personalfunksjoner
- Meglings-, investeringsrådgiver- eller investeringsbanktjenester
- Juridiske eller andre eksperttjenester som ikke er knyttet til revisjonen

Loven gir tilsynsmyndigheten fullmakt til å utvide listen med ytterligere tjenester, og tilsynsmyndigheten kan også gjøre unntak. Den revisjonspliktiges revisjonskomité må godkjenne enhver tjenesteyting utover lovfestet revisjon.

Revisjonsbransjen i USA hadde etablert en rotasjonsordning for ansvarlig revisor for børsnoterte selskaper, slik at han måtte byttes ut etter 7 år. Denne perioden ble i den nye loven forkortet til 5 år.

Sarbes-Oxley Act førte til lignende lovgivning i en rekke land utenfor EU, den påvirket revisjonsdirektivet 2006/43/EF og dermed norsk lov.

2.5.2. Revisjonsskikk

Revisorloven krever at revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk. I Ot.prp.nr.75(1997-98)pkt.5.1.5.3 henvises det til Revisorforeningens revisjonsstandards når det gjelder nærmere presisering av hva god revisjonsskikk er.

Revisorforeningen er medlem av IFAC som utarbeider revisjonsstandarder som er bindende for alle medlemmene med mindre de strider mot nasjonal lovgivning for vedkommende medlem. IFAC utarbeider også etiske retningslinjer, som på samme måte er bindende for alle medlemmer.

De fire store revisjonsfirmaenes revisjonsstandarder og etiske regler må som et minimum imøtekomme IFACs regler. De kan på enkelte områder være mer omfattende. Flere av dem praktiserer f.eks. strengere regler for partners og pårørendes mulighet til å eie aksjer i børsnoterte selskaper.

2.5.3. Konklusjon

Norsk medlemskap i EØS og den norske revisjonsbransjes internasjonale tilknytninger innebærer at norske revisjonsregler inkludert etiske retningslinjer i meget stor grad besluttet i internasjonale organer der Norges innflytelse er (svært) begrenset. Nasjonal suverenitet når det gjelder revisjonsregler har ingen relevans. Felles internasjonale regler underletter investeringer på tvers av landegrensene.

3. Lovregler om uavhengighet

3.1. Revisorloven

3.1.1. Oppsigelighet

§2-1 5.ledd fastlegger at den revisjonspliktige ikke kan avsette revisor uten saklig grunn. Uenighet om regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger er ikke saklig grunn.

Hensikten med denne bestemmelsen er naturligvis å forhindre at den revisjonspliktige bruker trussel om avsettelse til å kreve at revisor fraviker sin faglige integritet.

3.1.2. Generelle krav til uavhengighet, objektivitet og etikk

§4-1 1.ledd 1.punktum sier generelt at dersom det er en slik tilknytning mellom revisor eller dennes nærstående og den revisjonspliktige, dennes ansatte eller tillitsmenn at det kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, så er vedkommende revisor avskåret fra å revidere den revisjonspliktiges årsregnskap. Det er behov for en slik generell bestemmelse, siden det knapt er mulig å definere alle tenkelige tilknytninger som kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet. Selv om det ikke foreligger en slik tilknytningsform som er definert i 2.ledd i denne paragrafen, kan det altså etter en subjektiv vurdering foreligge en tilknytning som avskjærer revisor fra revisjonsoppdraget. Det må til enhver tid foretas en konkret vurdering av om tilknytningen er slik at den representerer en trussel mot revisors objektivitet

Eksempler på tilknytninger som ikke faller under §4-1 2. og 3. ledd men som kan avskjære adgang til å være revisor, kan være at revisor eller hovedaksjonær eller daglig leder (eller

alle tre) er med i samme frimurerlosje, at de er gamle studievenner, med i samme religiøse sekt og lignende.

Det er naturlig at så vel den revisjonspliktige som revisor løpende etterprøver om det foreligger en tilknytning som faller inn under denne bestemmelsen. Loven må imidlertid oppfattes slik at det hviler en særlig plikt på revisor.

§4-1 1.ledd 2.punktum sier at dersom det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor så er han også avskåret fra å påta seg revisjonsoppdraget. Det må her siktes til andre særlige forhold enn tilknytning som er omtalt i 1.punktum. Det kan for eksempel tenkes at revisor er medlem og tillitsmann i et politisk parti som har satset sterkt på at en bedrift skal etablere seg i deres kommune. Lykkes ikke bedriften kan det bli ansett som et prestisjenederlag for partiet. Det kan virke litt anstrengt å tolke ordet tilknytning så vidt at ordet omfatter også et slikt forhold, men forholdet vil da kunne komme inn under 2.punktum ("forhold som er egnet til å).

§4-1 2.ledd definerer 5 tilknytningsformer mellom den påtenkte revisor og den revisjonspliktige som etter lovgivers oppfatning innebærer en så stor trussel mot revisors objektivitet og omverdenens tillit til revisors objektivitet at det uten videre (på objektivt grunnlag) nedlegges et forbud mot at revisor kan påta seg revisoroppdrag. Det er altså intet behov for en nærmere vurdering. Dette er situasjonen dersom den påtenkte revisor er ansatt hos den revisjonspliktige, deltar i den revisjonspliktiges styrende organer eller har eierandeler hos den revisjonspliktige. Videre kan revisor ikke ha gjeld til eller fordringer på den revisjonspliktige. Det er et forbud mot at revisor har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetningen, eller gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.

Dette siste forbudet gir i praksis en del avgrensingsproblemer. I Ot.prp.75(1997-98)pkt.7.2.5.2 gir Departementet uttrykk for at revisor bør ha adgang til å yte teknisk

bistand til revisjonsklienten i forbindelse med regnskapsutarbeidelsen uten at dette anses for å være en tjeneste som gjør vedkommende inhabil. Departementet understreker imidlertid at det er grunn til å vise stor grad av forsiktighet med hensyn til slik bistand og at det bør legges til grunn at det skal lite til før bistanden overstiger grensen for hva som kan anses som akseptabel rådgivning. Det finnes en del tilsynssaker hvor Finanstilsynet mener denne grensen er overskredet.

Når det gjelder ”konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet” åpner aksjelovene for at det gis slike anbefalinger. Dette blir nærmere drøftet i pkt.9.

§4-1 3.ledd forbyr at den påtenkte revisor kan påta seg et revisjonsoppdrag dersom en nærstående har et forhold til den revisjonspliktige som beskrevet ovenfor. Hvem som er nærstående i lovens forstand er uttømmende definert i lovteksten og skal ikke gjentas her.

Loven åpner for at nærstående kan være ansatt hos den revisjonspliktige men ikke være ansvarlig for eller delta i regnskapsfunksjoner. Et ansettelsesforhold kan dog rammes av §4-1 1.ledd, som jeg har kommentert ovenfor.

Før revisorloven av 1999 kunne revisor og hans nærmeste nærstående ha eierandeler i eller fordringer og gjeld hos den revisjonspliktige så lenge disse postene ikke var vesentlige. Revisorloven av 1999 fjerner denne adgangen. Nå kan revisor selv, eller hans nærmeste nærstående (definert i loven) ikke lenger inneha slike poster. Dette er imidlertid ikke til hinder for at disse kan ha eierandeler i aksjefond som igjen har eierandeler i revisjonsklienter (Ot.prp.nr.75(1997-98)pkt.7.1.5.1). Forutsetningen bør imidlertid være at ingen av disse kan influere på hvilke selskaper fondet investerer i (forfatterens vurdering).

Andre nærstående enn de nærmeste kan ha eierandel i eller fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige med mindre disse er vesentlige. I Ot.prp.nr75(1997-98)pkt.7.1.5.1 heter det: «Om en eierandel kan anses å være vesentlig, må bero på en konkret vurdering hvor

bl.a. eiersammensetningen i foretaket og eierandelens betydning for den nærstående personlige økonomi, vil ha betydning». Det samme må være tilfelle for fordringer og gjeld.

Den som etter reglene ovenfor ikke kan være revisor for et morselskap kan heller ikke være revisor for et datterselskap av dette morselskapet. Det omvendte gjelder også.

§4-1 siste ledd hjemler som nevnt tidligere at departementet i forskrift kan fastsette yrkesetiske regler og regler om uavhengighet og objektivitet, dersom dette er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

3.1.3. Revisjonsselskaper

§4-2 gir regler om uavhengighet for revisjonsselskaper. 1.ledd fastlegger at dersom en av revisorene i selskapet, en av de ledende ansatte eller et medlem av eller varamedlem til revisjonsselskapets styre har en tilknytning til den revisjonspliktige som rammes av bestemmelsene i §4-1 1. eller 2.ledd, så kan revisjonsselskapet ikke påta seg et revisjonsoppdrag for denne revisjonspliktige. Denne ”smitte-regelen” gjelder på samme måte dersom en person som innehar mer enn 10% av aksje- eller innskuddskapitalen og har mer enn 10% av stemmene i revisjonsselskapet har en slik tilknytning til den revisjonspliktige. En slik person kan dog ha eierinteresser i og mellomværende med den revisjonspliktige uten at revisjonsselskapet som helhet anses som avhengig, så lenge disse postene ikke er vesentlige. Når det gjelder tolkningen av vesentlighetskriteriet vises det til det som er sagt ovenfor.

For den oppdragsansvarlige revisor er definisjonen av nærstående som i §4-1. For de øvrige revisorer i selskapet er definisjonen av nærstående snevrere.

Men selv med noe snevrere definisjon av nærstående vil det i et stort revisjonsfirma kunne bli et betydelig antall tilknytninger som forårsaker at en revisor ikke har anledning til å påta seg et bestemt revisjonsoppdrag. Se nærmere om dette under pkt.3.1.8.

3.1.4. Bruk av medarbeidere

Etter §4-3 er det de samme objektive vilkår for å kunne være revisjonsmedarbeider som det er for å kunne være ansvarlig revisor, med unntak for at medarbeidere kan ha fordring på eller gjeld til den revisjonspliktige på markedsmessige vilkår og som er tilbudt en ubestemt krets av personer.

3.1.5. Deltagelse i annen virksomhet

§4-4 fastlegger at revisor eller revisjonsselskap ikke kan delta i eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at vedkommendes interesser kommer i konflikt med interessene til oppdragsgiverne. Dette kan f.eks. dreies seg om en konkurrerende virksomhet eller en samarbeidspartner. Det er verdt å merke seg at det er tilstrekkelig for å diskvalifisere at det foreligger et potensiale for en konflikt. Noen faktisk konflikt behøver ikke å være tilstede.

De kan heller ikke delta i annen virksomhet når dette ”*på annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisor eller revisorselskapet*”. Denne formuleringen er av samme art som formuleringen i §4-1 1.ledd 2.punktum, og må sees på bakgrunn av at det i lovteksten ikke er mulig spesifikt å nevne all former for deltagelse i annen virksomhet som vil være diskvalifiserende. Jeg ville tro at man kunne forby en revisors deltagelse i Hells Angels med henvisning til denne bestemmelsen

3.1.6. Rådgivning

§4-5 1.ledd nedlegger forbud mot at revisor utfører rådgivnings- eller andre tjenester dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet eller objektivitet. Nok en gang er formuleringen slik at den dekker det hypotetiske. Det er tilstrekkelig at det kan påvirke eller kan reise tvil. Det behøver ikke faktisk ha påvirket eller vært reist tvil. Formuleringen dekker også det forhold at rådgivningen kan få et slikt omfang at det kan skape mistanke om at revisjonsvirksomheten innrettes på en måte som gjenspeiler at revisor ønsker fortsatte inntekter fra rådgivningsaktiviteter.

Formuleringen i 1.ledd krever at hvert enkelt rådgivningsoppdrag må underlegges et konkret skjønn. Det har vært en rekke saker hvor revisjonsselskapenes vurdering av hva som er akseptabelt når det gjelder art og omfang av rådgivningsoppdrag, skiller seg fra hva tilsynsmyndigheten mener. Og det vil sikkert komme en rekke nye saker i fremtiden. Dette vil bli behandlet nærmere i et pkt.8 om rådgivning.

§4-5 2.ledd sier at revisor ikke kan yte tjenester som hører inn under revisorklientens egne ledelses- og kontrollfunksjoner. Dette innebærer f. eks. at revisorselskap ikke kan påta seg internrevisjonsoppdrag eller utforming av økonomi- og styringssystemer for en revisjonsklient og begrenser sterkt dets muligheter for å påta seg såkalte ”management for hire” oppdrag. Det kan også tenkes at rådgivning over tid innenfor et bestemt område reelt sett vil være en ledelsesfunksjon, som i så fall rammes av denne bestemmelsen.

§4-5 3.ledd forbyr revisor å opptre som fullmektig for den revisjonspliktige. Det er gjort et unntak for bistand i skattesaker etter domstolsloven §218. 2. ledd pkt. 2 i denne paragrafen sier: ” *Den som har bevilling som statsautorisert revisor eller er registrert som revisor, kan bistå med utferdigelse av selvangivelser, næringsoppgaver, skatteklager og andre henvendelser til skattemyndighetene*”

Men revisor har ikke anledning til å prosedere skattesaker for retten. Dette er klargjort i brev fra Finanstilsynet av 07.12 2007. Det heter: ” *Kredittilsynet er av den oppfatning at unntaket i domstoloven § 218 annet ledd nr. 2 ikke kan gis større anvendelse enn det som direkte kan leses ut av bestemmelsen. Unntaket må derfor begrenses til å gjelde revisors egen bistand ved utferdigelse av selvangivelser, næringsoppgaver, skatteklager og andre henvendelser til skattemyndighetene.* ”

Kredittilsynet forutsetter at samarbeidende advokater ikke påtar seg nye oppdrag som innebærer å prosedere skattesaker for domstolene for revisjonsklienter. Det forutsettes videre at eksisterende oppdrag avvikles. Kredittilsynet vil etter omstendighetene ikke ha innsigelser til at allerede påtatte skattesaker føres ferdig for den rettsinstans som saken nå står for. ”

§4-5 4.ledd slår fast at bestemmelsene i §4-5 får tilsvarende anvendelse for revisorer i revisjonsselskap selv om de ikke er ansvarlig revisor.

§4-5 5.ledd gir departementet fullmakt til å gi utfyllende forskrifter til §4-5. Bakgrunnen for denne bestemmelsen og forskiftene vil bli gjennomgått under pkt.8.

3.1.7. Andre forhold

§4-6 1.ledd pålegger revisor å påse at honoraret fra en klient, fra en gruppe samarbeidende klienter eller fra en og samme kilde ikke utgjør en så stor andel av revisors samlede honorarer at det er egnet til å reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

Med honorarer menes det samlede honorarer inkludert godtgjørelse for attestasjonsoppdrag, og rådgivning.

Det har vært drøftet om man burde hatt en fast prosentgrense. Danmark har en regel om at en revisor ikke kan ha mer en 20% av sin inntekt fra en og samme revisjonsklient i hvert

enkelt år, eller i gjennomsnitt over en 3-års periode. En slik regel vil imidlertid kunne gi utilsiktede virkninger, f. eks. hvis revisor arbeider deltid og har annet lønnet arbeid eller revisor har en formuesstilling som gjør ham lite avhengig av inntekter fra revisjonsvirksomhet.

I NOU 1997:9s.129 går Revisorlovutvalget mot en fast grense. Det samme gjør høringsinstansene. Departementet slutter seg til dette, se Ot.prp.nr.75(1997-1998)pkt.7.3.1.

§4-6 2.ledd forbyr revisor å operere med betinget honorar. Tidligere hadde noen av revisjonsselskapene såkalte ”corporate finance” avdelinger. Denne bestemmelsen hindrer ”success fee” honorering, noe som er svært vanlig innenfor denne type virksomhet.

§4-6 2.ledd fastlegger at revisor heller ikke kan la honoraret påvirkes av at han får levere andre tjenester enn revisjon. Denne bestemmelsen er litt pussig utformet. Det kan tenkes at en revisor utfører rådgivning for et selskap, men ikke er dets revisor. Hvis revisor så gir tilbud på revisjon og foreslår å redusere timesatsene for rådgivning dersom han får oppdraget, går han klar av bestemmelsens ordlyd. Det har sikkert vært lovgivers hensikt at dette skal det heller ikke være anledning til.

I regnskapslovens §7-31a kreves at det i note til regnskapet skal opplyses om godtgjørelse til revisor fordelt på lovpålagt revisjon, andre attestasjonstjenester, skatterådgivning og andre tjenester utenfor revisjon. Det siste skal spesifiseres dersom det dreier seg om vesentlig forskjellige tjenester. Det hadde vel vært bedre at det uansett skulle opplyses hva slags rådgivningstjenester det dreier seg om.

3.1.8. Samarbeidsavtaler, eierandeler m.v.

§4-7 1.ledd fastlegger at samarbeidende revisorer som utad fremstår som ett selskap, skal anses som ett selskap i relasjon til revisorlovens kapittel 4. Utrykket ”utad fremstår som ett

selskap” tolkes ganske vidt. Det kan f. eks. omfatte felles annonsering, brevark eller kontorfellesskap. Også samarbeid om faglig utvikling, kursvirksomhet etc. antas å komme under regelen.

§4-7 2.ledd fastlegger at dersom revisor har eierandeler i en rådgivningsvirksomhet, skal rådgivningsvirksomheten sees som en del av revisjonsvirksomheten i relasjon til bestemmelsene i kapittel 4 om revisors uavhengighet og objektivitet. Dette innebærer blant annet at revisor ikke kan komme unna kravene til uavhengighet etter §4-5 ved å legge rådgivning i et separat selskap der han har eierandeler. Hvis rådgivningen hadde vært gitt av revisor selv og vært av en slik karakter at den etter §4-5 forhindret at revisor kunne påta seg revisjonsoppdrag for mottageren av rådgivningen, så ville den samme rådgivningen fra det selskap der revisor hadde eierandel også forhindre at revisor påtok seg revisjonsoppdrag. Bestemmelsen innbærer også at kretsen av nærstående etter §4-1 4.ledd utvides.

§4-7 3.ledd fastlegger at årsregnskapet for en revisjonspliktig ikke kan revidere av den som har en samarbeidsavtale med noen som utfører rådgivnings- eller andre tjenester ”*dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet*”. Det er altså ikke slik at enhver samarbeidsavtale fører til at §4-5 kommer til anvendelse. I Ot.prp.nr.75(1997-98)pkt.7.2.5.3 gir Departementet uttrykk for at fornuftige samarbeidsformer ikke bør hindres av lovgivningen. Det kan i mange tilfeller være kompetanseutviklende og ressursbesparende med et teknisk/praktisk samarbeide

Siste punktum i §4-7 3.ledd gir departementet hjemmel for å gi en forskrift som nærmere regulerer spørsmålene knyttet til samarbeidsavtaler. Slik forskrift ble gitt i Revisorforskriftens §4-2 i desember 2002 altså etter Enron-skandalen, EU-tilrådingen og Sarbanes-Oxley Act. Av denne fremgår det at dersom det foreligger avtale om bruk av likelydende navn eller deling av vesentlige faglige eller forretningsmessige ressurser, så foreligger det en samarbeidsavtale som rammes av §4-3 3.ledd. Etter Finanstilsynets praksis vil kontorfellesskap konstituere en slik samarbeidsavtale, likeledes deling av kompetanse, felles intern opplæring, gjensidig bistand på hverandres oppdrag, felles

innkjøp av IT-tjenester etc. Deling av navn innebærer ikke at navnene må være identiske. F.eks. vil et navn som PwC Legal innebære at det foreligger en avtale med PwC som omfattes av bestemmelsen.

Forskriften angir uttømmende hvilke av revisorlovens uavhengighetsregler som kommer til anvendelse på samarbeidende foretak.

3.1.9. Unntak

§4-8 fastlegger at Finanstilsynet kan dispensere fra reglene om hvilke tilknytninger mellom den revisjonspliktige på den ene side og revisor eller hans nærstående på den andre side som fører til at revisor ikke kan påta seg revisjon..

Reglene kan i praksis slå urimelig ut. Som nevnt tidligere kan antallet nærstående som har forskjellige tilknytninger til revisjonsklienter bli meget høyt.

Tre av de store revisjonsselskapene og Revisorforeningen adresserte dette spørsmålet i høringsrunden før endringene i revisorloven sommeren 2009. I Revisorforeningens høringsuttalelse, Ot.prp78(2008-09)pkt6.4, heter det blant annet: ” *Vi mener kretsen av nærstående som listes opp i revisorloven § 4-1 fjerde ledd, er videre enn det som er nødvendig for å sikre revisors uavhengighet og objektivitet, og at reglene i mange tilfeller fremstår som urimelige. Slik loven er utformet kan det i lys av utviklingen i samfunnet og familiestrukturer, skape til dels store vanskeligheter for revisor og revisjonsselskap å holde oversikten over hvilke relasjoner alle nærstående har til revisjonsklientene. For revisjonsselskapene i Norge fører dette for eksempel til problemer med hensyn til hvilke roller enhver nærstående til en revisor kan ha. I revisorloven § 4-1 fjerde ledd listes revisors nærstående opp. Revisors nærstående kan ikke ha roller som definert i § 4-1 andre ledd nr. 4 og 5. Det er i forhold til punkt 5 revisjonsselskapene spesielt har erfart urimelige konsekvenser for 'andre revisorers' nærstående i forhold til hvilke jobber de kan ha.*

Teksten i punkt 5 'deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring..' kan med dagens bruk av teknologi omfatte veldig mange stillinger i et selskap."

Departementet er ikke enig i Revisorforeningens vurdering. Departementet henviser til Ot.prp.nr.75(1997-1998)s.74, hvor det blant annet heter: *"Departementet anser det avgjørende for at revisor skal kunne fylle sin rolle, at det ikke på noen måte kan stilles spørsmål ved revisors uavhengighet i forhold til den vedkommende utfører revisjon for."* Videre refererer departementet til at flere store finansskandaler i den senere tid har demonstrert med tydelighet at behovet for et regelverk som sikrer tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet er minst like sterkt i dag som da revisorloven ble vedtatt. Departementet fremholder at det vil være svært betenkelig å gjennomføre lovendringer som kan medføre en reell svekkelse av revisors uavhengighet og objektivitet.

Det skal bemerkes at i ingen av den senere tids finansskandaler har forholdet mellom den revisjonspliktige og revisors nærstående vært et tema.

De problemer Revisorforeningen peker på er høyst reelle. En revisor kan gifte seg med eller bli samboer med en person som arbeider i tilknytning til regnskapsavdelingen i et selskap hans revisjonsfirma er revisor for. Eller den nye nærstående kan ha et lån i en bank eller en pensjonsforsikring i et pensjonsforsikringsselskap som er revisjonsklient av revisjonsselskapet.

Tilsvarende problemer kan oppstå når revisjonsselskapet får nye revisjonsklienter.

I praksis avklares slike situasjoner ved den adgang Finanstilsynet etter §4-8 har til gjennom enkeltvedtak å gjøre unntak fra §4-1 2. og 3.ledd og fra §§4-2 og 4-3. Det vil si at Finanstilsynet må foreta en konkret vurdering av om det forhold Tilsynet forelegges kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet eller er egnet til å svekke tilliten til revisor, jfr. §4-1 1.ledd. Å dispensere fra §4-1 1.ledd kan naturligvis ikke komme på tale. Den inneholder kriteriet for hvorvidt det skal gis dispensasjon eller ikke.

Med dette systemet blir det revisors forpliktelse å identifisere de forhold vedrørende nærstående som er i strid med lovens ordlyd. Mener han at forholdet reelt sett ikke er et problem i forhold til å påta seg eller fortsette revisjonsoppdraget, selv om det er i strid med lovens ordlyd, kan han søke om dispensasjon. Får han en slik dispensasjon, kan han senere vanskelig kritiseres for å ha beholdt eller påtatt seg revisjonsoppdraget. Skulle han på grunnlag av en prinsippbasert lovtekst ha foretatt vurderingen selv, ville det innebære at andre enklere kunne sette spørsmålstegn ved vurderingen.

Finanstilsynet bekrefter at det mottar en rekke søknader om dispensasjon i henhold til §4-8.

3.1.10. Selskaper av allmenn interesse

Som nevnt ovenfor ble det i juni 2009 besluttet endringer i revisjonsloven for at den skal være i overensstemmelse med revisjonsdirektivet 2006/43/EF. Bl.a. innebærer dette at det stilles spesielle krav ved revisjonen av selskaper av allmenn interesse. §5a-1 definerer selskaper av allmenn interesse til å være:

- foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i et EØS-land (f.eks. på Oslo Børs)
- bank eller annen kredittinstitusjon
- forsikringsselskap

Etter §5a-2 skal revisorer som reviderer selskaper av allmenn interesse, årlig utarbeide en såkalt åpenhetsrapport. Rapporten skal publiseres på internett senest 3 måneder etter regnskapsårets utløp. Loven trådte i kraft 01.07.2009. Siden 3 av de 4 store revisjons-selskapene har regnskapsår som ender den 30.juni, foreligger det hittil bare én åpenhets-rapport fra de 4 store, nærmere bestemt fra KPMG. For dem som har interesse av åpenhetsrapporter, hadde det vært bra hvis loven hadde trått i kraft én dag tidligere.

Det er gitt minimumskrav for hva åpenhetsrapporten skal inneholde.

Av Ot.prp.nr.78(2008-2009)pkt.14.2.5 fremgår det at Finanstilsynet og Departementet har lagt til grunn at det å utarbeide en slik beretning vil kunne bidra til at revisjonsselskapet får et særlig fokus på forhold som interne kvalitetskontrollsystemer, uavhengighet, klargjøring av et eventuelt nettverk m.m. Kanskje har det også vært hensikten at omverdenen skal kunne danne seg et bilde av hvordan revisjonsselskapene arbeider og overholder etiske krav og krav til god revisjonsskikk. Men det vil vel alltid være slik at de store revisjonsselskapene er i stand til å gi en positiv beskrivelse av sin egen virksomhet. Den ene åpenhetsrapporten som har kommet, tyder på det. Det vil være ønskelig at Finanstilsynet etter noen tid vurderer om Åpenhetsrapportene er utformet slik at de samsvarer med lovbestemmelsens hensikt.

§5a-3 fastlegger at dersom den revisjonspliktige har revisjonsutvalg, skal revisor etter regnskapsårets utløp sende dette utvalget en rapport. I tillegg til en beskrivelse av revisjonen, skal denne rapporten inneholde en beskrivelse av revisors uavhengighet, hvilke tjenester som er levert utover lovpliktig revisjon og informere om eventuelle trusler mot uavhengigheten og hvilke tiltak som er iverksatt i den forbindelse.

Formålet med denne rapporteringsplikten følger av hva som er revisjonsutvalgets oppgaver. Dette behandles i pkt.3.1.10.

§5a-4 fastlegger at ansvarlig revisor skal skiftes ut hvert syvende år. Hensikten er å forhindre en skadelig fortrolighet mellom revisor og revisorklient og at den kritiske sans som er nødvendig for en effektiv kontroll, sløves. Det er intet krav om skifte av revisjonsfirma, men skifte av ansvarlig revisor.

En periode på 7 år er i overensstemmelse med EUs revisjonsdirektiv og den praksis som var etablert av revisjonsbransjen i USA før Sarbanes-Oxley Act. Denne loven fastla imidlertid en periode på 5 år. Å fastlegge hva som er en riktig lengde på en slik periode, er ingen eksakt vitenskap, men vil være å avveie kravene til uavhengighet mot kostnadene og

de praktiske problemer knyttet til skifte av revisor.

Loven stiller ingen krav om at den nye revisor må finnes utenfor det revisjonsteamet som arbeidet med vedkommende klient. Å velge en fra revisjonsteamet vil naturligvis gjøre skiftet enklere, men vil på den annen side i noen grad være i strid med det som er formålet med regelen.

§5a-5 fastlegger at ansvarlig revisor ikke kan tiltre ledende stilling hos en revisjonsklient før det har gått to år fra revisjonsoppdraget ble utført. Heller ikke denne bestemmelsen omfatter revisjonsmedarbeidere.

3.1.11. Revisjonsutvalg

Det følger av allmennaksjelovens Kapittel V at børsnoterte selskaper skal ha et revisjonsutvalg. Utvalget skal velges av og blant styrets medlemmer. Ledende ansatte som er styremedlemmer kan ikke delta i revisjonsutvalget. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig av virksomheten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

Vedtektene kan fastlegge at hele styret kan funksjonere som revisjonsutvalg, men fortsatt kan ingen ledende ansatte delta.

Revisjonsutvalgets overordnede funksjon er å føre en uavhengig kontroll med selskapets finansielle rapporterings- og kontrollsystemer. Det er et forberedende og rådgivende organ for styret, og er ikke delegert noen myndighet til å treffe beslutninger på vegne av styret. Eksistensen av et revisjonsutvalg begrenser således på ingen måte styremedlemmenes ansvar, men det kan nok tenkes at medlemmene av revisjonsutvalget har et særlig aktsomhetsansvar innenfor utvalgets saksområde.

Det er i allmennaksjelovens §6-43pkt.d spesifisert at revisjonsutvalget skal vurdere og overvåke revisors uavhengighet, og særlig i hvilken grad andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor eller revisjonsselskapet utgjør en trussel mot revisors uavhengighet. Det vil være naturlig å tolke revisor eller revisjonsselskapet utvidende i overensstemmelse med revisorlovens §4-7.

3.2. Uavhengighetsbestemmelser i enkelte lover

3.2.1. Innledning

Krav til uavhengighet stilles på en rekke områder i samfunnet, det gjelder både reell og formell uavhengighet. Et aktuelt eksempel er en fiskeriminister som har store eierandeler i fiskeoppdrettsnæringen. Man forsøker å sikre objektivitet ved å bruke settestatsråd der hvor sakene åpenbart berører statsrådets egne økonomiske interesser og for øvrig understreke at man er ekstra aktsom i saksbehandlingen for å sikre objektivitet. Men pressens fokusering på spørsmålet har jo som konsekvens at allmennhetens tillit til denne politiker og politikere generelt svekkes, på samme måte som en revisors manglende formelle uavhengighet svekker tilliten til den revisor det dreier seg om og til revisorstanden generelt. For å oversette denne situasjonen til revisorlovens språk har revisor (fiskeriministeren) eierandeler i en av sine revisjonsklienter (fiskerioppdrettsnæringen) og er forhindret fra å påta seg oppdraget, eller må kvitte seg med sine eierinteresser eller fratre som statsråd. Men det skal minnes om at forvaltningsloven ikke, og selvfølgelig ikke revisorloven, omfatter regjeringens medlemmer.

3.2.2. Forvaltningsloven

Revisor skal i utøvelsen av sin virksomhet være allmennhetens tillitsmann, eller ivareta allmennhetens interesser. Det samme skal offentlige tjenestemenn gjøre når de treffer forvaltningsvedtak. For begge grupper gjelder krav til objektivitet. Riktignok inneholder ikke forvaltningsloven ordet ”objektivitet”. Den hadde imidlertid et kapittel med tittelen Habilitet, men det ble i 1977 forandret til Om ugildhet. I selve lovteksten benyttes ikke ordet habil. §6. i loven har overskriften ”habilitetsregler” i parentes. Paragrafen beskriver ikke når man er habil, men når man er ugild, så tittelen kunne like gjerne vært ugildhetsregler.

Generelt betyr ordet habil skikket: I forvaltningslovens sammenheng må det da være skikket til å treffe et forvaltningsvedtak. Betydningen av ordet i loven er nok enda snevrere. Det siktes ikke til skikket i betydningen kompetent, men om vedkommende er i en posisjon der det er sannsynlig at han kan foreta en objektiv vurdering, og at omverdenen har tillit til at han foretar en objektiv vurdering.

I forv.l. §6 1.ledd er beskrevet de tilknytninger som på objektivt grunnlag gjør en tjenestemann ugild. Omfanget er snevrere enn de tilknytningsformer som på objektivt grunnlag forhindrer at revisor kan påta seg et revisjonsoppdrag. F.eks. vil det forhold at parten er gift med et av tjenestemannens barn ikke gjøre tjenestemannen ugild, mens en slik tilknytning til den revisjonspliktige vil forhindre revisor i å påta seg revisjonsoppdrag for vedkommende. Ugildhet på objektivt grunnlag omfatter ikke samboerskap, mens samboerskap og en tilknytning som slektninger av samboeren i rett opp- og nedadstigende linje forhindrer revisor i å påta seg et revisjonsoppdrag.

Det kan synes mindre betenkelig å operere med et mer omfattende objektivt grunnlag for at revisor må avstå fra å påta seg revisjonsoppdrag enn det objektive grunnlag for at en tjenestemann skal være ugild i en sak. Det er tross alt flere revisorer å velge imellom, mens det innen offentlig forvaltning stort sett bare er én instans som har kompetanse til å avgjøre saken. Av betydning er det også at vårt land er delt inn i 431 kommuner med hver sin forvaltning. Enkelte kommuner har bare noen få tusen innbyggere. Et bredt objektivt

ugildhetsgrunnlag kan i små kommuner gjøre det problematisk å få truffet forvaltningsbeslutninger.

Siden det er forvaltningen som utarbeider lovforslagene kunne man muligens fristes til å tro at forvaltningen utarbeider greiere regler for seg selv enn den gir for andre. Det finnes intet grunnlag for en slik antagelse i forvaltningslovens forarbeider. På den annen side, var dette tilfelle, ville det vel knapt vært omtalt i lovens forarbeider. (Interessant er det at det tok tid å få en forvaltningslov. Forvaltningskomiteen var i arbeid fra 1951 til 1958. Forvaltningsloven kom i 1967.)

Forvaltningslovens §6 2.ledd har en generell og skjønnsmessig ugildhetsbestemmelse: *"Likeså er han ugild når andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet; blant annet skal legges vekt på om avgjørelsen i saken kan innebære særlig fordel, tap eller ulempe for ham selv eller noen som han har nær personlig tilknytning til."*

Likheten med revisorlovens §4-1 1.ledd er tydelig. I begge bestemmelse brukes uttrykket "egnet til å svekke tilliten". Ugildheten eller den manglende uavhengighet må ikke faktisk ha påvirket vedkommendes behandling av saken eller gjennomføring av revisjonen. Det er tilstrekkelig at noen kan komme på den idé at så har vært tilfelle.

Det er naturligvis i begge lover umulig å foreta en uttømmende opplisting av alle de forhold som fører til ugildhet, eller manglende adgang til å påta seg et revisjonsoppdrag. Den generelle ugildhetsbestemmelsen i forvaltningsloven kan nok innebære at forskjellen mellom de objektive grunnlagene i de to lover ikke leder noen stor forskjell i praksis.

3.2.3. Domstolloven

Domstolloven har detaljerte bestemmelser om uavhengighet i kap.6 Ugild. Det er definert tilknytninger mellom dommer og tiltalte eller en av partene i saken, tilknytninger som på objektivt grunnlag fører til at dommeren må fratre, og som i revisorloven og forvaltningsloven er det en generell skjønsmessig bestemmelse som i domstollovens §108 lyder *”Dommer eller lagrettemedlem kan heller ikke nogen være, når andre særegne omstendigheter foreligger, som er skikket til å svekke tilliten til hans uhildethet.”*

De objektive grunner til at en dommer blir ansett som ugild er stort sett de samme som for revisor og en offentlig tjenestemann. I lovens §106 8.ledd heter det: *”(Ingen kan være dommer eller lagrettemedlem) når han tidligere har hatt med saken å gjøre som voldgiftsdommer eller i lavere rett som dommer eller lagrettemedlem”*. Videre heter det i §107 1.ledd *”Den, som er dommer eller lagrettemedlem, kan ikke være sakkyndig i saken.”* Antitetisk følger det at dersom man har vært sakkyndig i saken, kan man ikke være dommer. En dommer skal altså ikke overprøve sine egne tidligere domsavsigelser eller basere sine dommer på egne sakkyndige uttalelser, naturlig nok. Tilsvarende skal en offentlig ansatt ikke behandle anke over sine egne vedtak eller revisor vurdere sine egne vurderinger, dog med det unntak for revisor som er drøftet under pkt.9.

Der er en annen viktig forskjell i ugildhetsreglene for dommere og for revisorer. §4-2 i revisorloven lyder: *”Ingen kan være oppdragsansvarlig revisor, jf. § 2-2, når andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 første eller annet ledd.”* Man legger for revisjonsselskapene til grunn en sterk intern smitte-effekt. Er min kollega inhabil, så er også jeg det. Noen tilsvarende bestemmelse finnes verken i domstolsloven eller i forvaltningsloven. Det ville også vært ganske upraktisk. Forvaltningssaker hører stort sett under en bestemt forvaltningsenhet og rettssaker til et bestemt embete. Et annet moment er at det kan ligge en felles økonomisk interesse innenfor et revisjonsselskap i å sikre seg flest mulig oppdrag, det være rådgivning eller revisjon. Noen tilsvarende interesse foreligger ikke innenfor domstolene eller offentlig

forvaltning. Den eneste smitte-effekt det tas hensyn til innenfor offentlig sektor, er mellom overordnet og underordnet.

3.2.4. Aksjelovene

Hovedbestemmelsen om inhabilitet i aksjeloven er §6-27 som nedlegger forbud for styremedlemmer mot å delta i behandling av saker der han for egen eller nærstående del må anses å ha fremtredende personlig eller økonomisk særinteresse. Nærstående er definert med samme omfang som i revisorloven. For øvrig innholder aksjelovene en del bestemmelser som regulerer adgangen til å yte kreditt eller stille sikkerhet til styremedlemmer, daglig leder, og disses nærstående.

3.2.5. Verdipapirhandelsloven

Verdipapirhandelsloven har en bestemmelse om habilitet i §8-4, som minner mye om aksjelovens bestemmelse: *”Ansatte må ikke delta i beslutninger i arbeidsgiverforetaket om kjøp, salg eller tegning av finansielle instrumenter som er utstedt av et selskap som vedkommende leder, eller har ledende stilling i, eller hvor vedkommende er medlem av styret eller bedriftsforsamlingen. Ansatte må heller ikke delta i behandlingen av noe spørsmål som har slik betydning for vedkommende selv eller nærstående at vedkommende må anses for å ha en personlig eller økonomisk særinteresse i saken.”* Nærstående er definert med samme omfang som i aksjeloven.

I tillegg begrenser lovens §10-3 adgangen for ansatte i verdipapirforetak til å inneha tillitsverv i foretak med finansielle instrumenter som er gjenstand for organisert omsetning eller i forvaltningsselskap for verdipapirfond. De kan heller ikke ha en kontrollerende

interesse i et slikt selskap, jfr., aksjelovens §1-3 2.ledd. Hensynet er naturligvis å sikre objektivitet i verdipapirforetakets beslutninger.

Verdipapirhandelsloven har i kapitel 10 en del II Investorbeskyttelse. §10-10 pålegger verdipapirforetaket å søke å eliminere alle interessekonflikter mellom foretaket og investor. Er dette ikke mulig, påligger det foretaket å informere investor om slike konflikter. Investor kan så beslutte om han vil fortsette kundeforholdet eller ikke.

§10-11 God forretningsskikk pålegger verdipapirforetaket omfattende informasjons- og veiledningsplikter overfor sine kunder (eksisterende og potensielle). Det skal gis relevante opplysninger i en forståelig form, slik at kunden i rimelig grad er i stand til å forstå arten av og risikoen knyttet til investeringstjenesten og de finansielle instrumenter som tilbys. Disse opplysninger skal omfatte omkostninger og gebyrer.

Ved investeringsrådgivning eller aktiv forvaltning påligger det foretaket å innhente nødvendige opplysninger om kundens kunnskap om og erfaring fra det aktuelle investeringsområdet, samt kundens finansielle situasjon og investeringsmål. Dette skal sette foretaket i stand til å anbefale tjenester og produkter som egner seg for vedkommende.

Dersom verdipapirforetaket yter andre tjenester enn de som er nevnt ovenfor, for eksempel dersom en kunde henvender seg og vil kjøpe et bestemt verdipapir, skal selskapet søke å innhente de opplysninger som er nødvendige for at foretaket kan vurdere om produktet er hensiktsmessig for kunden. Dersom foretaket finner at produktet ikke er hensiktsmessig, skal kunden advares, og dersom foretaket ikke får tilgang til tiltrekkelig informasjon for å kunne foreta en slik vurdering, skal kunden informeres om dette og om at foretaket således ikke kan vurdere hva som er hensiktsmessig for kunden.

Man kan si at verdipapirforetaket skal selge reviderte produkter. Det plikter å sørge for at potensielle investorer har korrekt informasjon om de produkter de tilbyr til kunden, på samme måte som revisor på vegne av blant andre investorer kontrollerer at et selskaps regnskaper er korrekte. Men investeringsforetakets plikter går lenger. Siden det har

identifiserbare brukere av informasjonen, plikter det også å undersøke om det produktet kunden etterspør er egnet for vedkommende. Ved revisjon av årsoppgjøret har revisor ikke navngitt brukere av revisjonsberetningen. Han henvender seg til allmennheten, og vet i utgangspunktet ikke hvem som anvender og baserer seg på informasjonen.

Vi må derfor forvente, og opplever allerede, flere rettssaker i tilknytning til investeringsforetaks virksomhet. For investeringsforetakene kan tvisten i tillegg til spørsmålet om informasjonen om investeringsproduktet var korrekt, også gjelde om produktet egnet seg for investoren.

3.3. Konklusjon

Det felles hensyn som ligger under habilitetsreglene i de forskjellige lover kan formuleres som følger: Når man har påtatt seg, eller er forpliktet til, å ivareta tredjemanns interesser, må man sørge for at vurderinger foretas og beslutninger treffes på et objektivt grunnlag. For å bidra til dette, forpliktes man til å ta forholdsregler som skal redusere risikoen for at utenforstående hensyn påvirker vurderingene og beslutningene. Det er viktig at de som berøres av vurderingene og beslutningene og at allmennheten har tiltro til at utenforstående hensyn ikke har spilt inn. Følgelig må man ta de lovpålagte forholdsregler selv om man er av den oppfatning at man klarer å opprettholde sin objektivitet uten å innrette seg på denne måten.

Det er for øvrig ganske pussig hvordan språkbruken om samme saksforhold varierer i de forskjellige lovene. Et styremedlem blir ikke ugild, men inhabil. En offentlig ansatt derimot blir ugild. Det gjør også en dommer, og når han ikke er ugild, kan han være uhildet. Til en ansatt i et verdipapirforetak stilles det krav om at han skal være habil. En revisor skjærer klar av alt dette, men kan bli rammet av manglende uavhengighet.

4.Revisorforeningens og revisorlovens krav til kvalitetskontrollsystem (SK-1)

Å etablere grunnleggende prinsipper for revisors uavhengighet er i seg selv ikke tilstrekkelig for å sikre allmennhetens tiltro til revisor og å sikre at revisor faktisk er uavhengig. Adekvate systemer for kvalitetskontroll må på plass for å sikre at prinsippene etterlevs på en tilfredsstillende måte (jfr. EU Commission Recommendation of 16.05.2002, preamble (13)).

Revisorforeningen har utformet en standard (SK-1) som fastlegger normer og gir veiledning for utarbeidelse av kvalitetskontrollsystem for revisjon. Denne standarden gjelder for alle revisorer og revisjonsselskap. Standarden må naturligvis tilpasses det enkelte revisjonsforetak, særlig avhengig av størrelse og hvorvidt det er en del av et nettverk.

Alle medlemmer av Revisorforeningen plikter å etablere et kvalitetskontrollsystem. En viktig del av kvalitetskontrollen er å klargjøre hva Revisorforeningens krav til etikk og eventuelt strengere krav fastlagt gjennom lov eller av offentlig myndighet, omfatter.

Etiske prinsipper omfatter

- Integritet
- Objektivitet
- Faglig kompetanse og tilhørende aktsomhet
- Konfidensialitet
- Profesjonell opptreden

Disse begrepene er nærmere presisert i SK-1.

En annen viktig del av kvalitetskontrollen er å sikre at kravene til uavhengighet etterleves. Det siteres ordrett fra Revisorforeningens standard: *”Revisjonsselskaper må etablere retningslinjer og rutiner utformet for å gi betryggende sikkerhet for at revisjonsselskapet, dets personale og, der det er relevant, andre personer som er underlagt krav om uavhengighet (herunder eksperter som revisjonsselskapet engasjerer og personale i samarbeidende firmaer) opptrer uavhengig der det er påkrevd ifølge DnRs regler om etikk og nasjonale etiske krav.”*

Retningslinjene innebærer at revisjonsselskapet må kommuniserer sine krav om uavhengighet til personalet og eventuelle andre som vil bli omfattet av kravene. Videre innebærer de at forhold som utgjør trusler mot uavhengigheten må bli identifisert og at egnede tiltak iverksettes. I siste instans kan man måtte frasi seg revisjonsoppdraget.

Retningslinjene pålegger den oppdragsansvarlige revisor å innhente og formidle de nødvendige opplysninger slik at det kan vurderes om så vel revisjonsselskapet som de enkelte revisjonsmedarbeidere vil ha den nødvendige uavhengighet.

Det sier seg selv, og følger av Revisorforeningens standard, at dette ikke er en engangs-operasjon, men at det etter hvert som forholdene måtte forandre seg, må innhentes og formidles oppdatert informasjon som kan gi grunnlag for en løpende vurdering av uavhengighetsspørsmålet.

Videre påligger det alle som er underlagt krav til uavhengighet, straks å underrette revisjonsselskapet dersom de blir kjent med brudd på kravene til uavhengighet. Dette gjelder så vel egne brudd som andres brudd. Revisjonsselskapet må formidle slik informasjon til oppdragsansvarlig revisor og de medarbeidere som berøres av informasjonen. Sammen må disse utarbeide egnende tiltak for å opprettholde den nødvendige uavhengighet. Er dette ikke mulig må revisjonsselskapet frasi seg oppdraget.

Minst en gang årlig må revisjonsselskapet innhente skriftlige bekreftelser på etterlevelsen av dets retningslinjer og rutiner for uavhengighet fra alt personale i revisjonsselskapet som er underlagt krav om uavhengighet.

Det kan være en trussel mot uavhengigheten at det opparbeides stor fortrolighet med revisjonsklienten dersom et oppdrag varer i lang tid. Det pålegger revisjonsselskapet å etablere forholdsregler mot denne trusselen. For børsnoterte selskaper må oppdragsansvarlig revisor skiftes ut minst hvert 7. år. Dette følger nå også av de endringer i revisorloven som ble vedtatt i 2009, §5a-4.

De retningslinjer og rutiner det er referert til ovenfor må (naturligvis) foreligge skriftlig. Videre må enkeltvurderinger med tilhørende beslutninger være skriftlig dokumentert.

I 2009 fikk revisorloven et eget kapittel 5b om kvalitetskontroll. §5a-1 pålegger alle revisjonsselskaper å ha forsvarlige systemer for kvalitetskontroll.

§5b-2 fastlegger at revisorer som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap skal underlegges kvalitetskontroll minst hvert sjette år. De som reviderer årsregnskap for selskaper av allmenn interesse skal kvalitetskontrolleres minst hvert tredje år. Det menes her naturligvis kvalitetskontroll foretatt av eksterne.

2.ledd fastlegger at kvalitetskontrollen minst skal omfatte en vurdering av uavhengighet, ressursanvendelse, revisjonshonorarer og revisjonsutførelsen.

§5b-2 siste ledd fastlegger at kvalitetskontrollen skal gjennomføres av den Finanstilsynet utpeker. Finanstilsynet har utpekt Revisorforeningen til å foreta den kvalitetskontrollen som skal gjennomføres minst hvert sjette år, se pkt.7.1.2., se nærmere under pkt.7.1

5.Revisors forhold til klientens ledelse

5.1. Vennskap, fortrolighet, oppmerksomheter

I tillegg til de veldefinerte tilknytninger mellom revisor og den daglige ledelse hos den revisjonspliktige som er beskrevet i revisjonslovens kapitel 4, og som forhindrer at revisor kan påta seg revisjonsoppdraget, kan det oppstå andre former for tilknytninger som kan representere trusler mot revisors objektivitet. Et langvarig og friksjonsløst samarbeid kan lede til redusert aktsomhet. Det kan utvikle seg et vennskap med revisjonsklientens nøkkelpersoner som kan føre til at revisor vegrer seg for å reise ubehagelige problemstillinger. For selskaper av allmenn interesse vil dette langt på vei kunne motvirkes ved de bestemmelser som nå er tatt inn i revisorloven om utskifting av ansvarlig revisor og forbudet mot at ansvarlig revisor innen to år etter avsluttet revisjonsoppdrag tiltrer ledende stilling hos den revisjonspliktige.

Selv om det ikke uttrykkelig er forbudt i loven, vil det vel heller ikke være særlig klokt at en daglig leder eller økonomiansvarlig i et selskap går over til et revisjonsselskap for der å bli ansvarlig revisor for det selskapet han har sluttet i. En slik situasjon vil fort kunne falle inn under formuleringen ”andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor” i §4-1 2.punktum.

Som nevnt under pkt.4 foreskriver Revisorforeningens kvalitetskontrollsystem tiltak for å forhindre at for stor fortrolighet mellom revisor og oppdragsgiver fører til manglende uavhengighet.

I alle fall har de større revisjonsselskapene egne retningslinjer som skal forhindre en for utstrakt vennskapelighet med ansatte hos revisjonsklienter. Det er strenge og klare regler

for hva som kan mottas av gaver og bedrives av representasjon.. For eksempel nevnes fra et internt regelverk

- Gaver til en verdi over NOK 600,- kan verken gis eller mottas. I tillegg skal det vurderes om gaven er egnet til å påvirke uavhengigheten. Utveksling av gaver skal normalt begrenses til jubileer og høytider.
- Lunsj, middag og annen bevertning er akseptert i den grad det følger av normal forretningsdrift, og i den grad omfanget ikke fremstår som en utilbørlig fordel i anledning forretningsforholdet. Kostnader til ledsagere kan ikke dekkes/ mottas uten godkjenning av overordnet partner.
- Billetter til arrangementer kan mottas/gis når forretningsforbindelse er fysisk tilstede på arrangementet på en slik måte at relasjonsbygging vil forekomme. Kostnader til reise og overnatting kan ikke dekkes/mottas. Billett/ deltakelse for én ledsager kan dekkes/ mottas.
- Hovedinnholdet i seminarer/kurs/møter må være faglig interessant og/ eller utgjøre relevant deltakelse ift. en forretningsforbindelse (eksempelvis møter med styre, bedriftsforsamling, representantskap, kontrollkomité, utvalg m.v.). Kostnader til reise og overnatting kan bare dekkes/mottas for foredragsholdere eller for personer som har en sentral rolle i gjennomføring eller planleggingen av arrangementet. Kostnader til ledsagere kan ikke dekkes/mottas.
- Osv

Ved brudd på retningslinjene er det klare sanksjoner og det påligger den enkelte å rapportere om andres mulige brudd:

- Brudd på retningslinjene vil bli vurdert som illojal opptreden fra den ansattes side og bruddet skal rapporteres og behandles i forhold til arbeidsrettslige regler. Reaksjonsformer kan være personlig advarsel, økonomisk sanksjon, degradering, oppsigelse, avskjedigelse og politianmeldelse.
- Ved brudd på/mistanke om brudd på retningslinjene i forhold til klienter skal den enkelte som kjenner til situasjonen ta den opp med Ansvarlig Partner/ Engagement

Leader, som så plikter å koordinere faktainnsamling innen teamet og rapportere videre.

Den gamle standard i gutteflokken om at man ikke skal sladre på sine kamerater, gjelder altså ikke i revisjonsbransjen

På direkte spørsmål i møter med revisjonsselskaper ble det opplyst at deltagelse på klienters julebord normalt ikke skal finne sted.

5.2. Bonus- og opsjonsordninger

I USA har det i mange år vært vanlig at selskapenes ledelse har hatt bonusordninger knyttet til selskapenes resultater. Dette har også blitt mer og mer vanlig i Norge fra begynnelsen av 1990-tallet. Bonusen beregnes vanligvis etter utløpet av regnskapsåret på grunnlag av resultatet i vedkommende regnskapsår. Dette kan føre til kortsiktig tenkning fra ledelsens side. En bonus i dag er bedre enn en mulig bonus om tre år. Det kan også føre til en for høy grad av optimisme i regnskapsføringen. Regnskap er ingen eksakt vitenskap. Norske regnskapsregler er prinsippbaserte, noe som kan føre til at man innenfor det slingringsmonn som finnes, systematisk er optimistisk både på inntekts- og kostnadssiden. Hvis det foreligger en slik systematisk optimisme gjennom noen år, kan det skje at selskapet så må foreta korrigeringer og vise et dårlig resultat. Men da har ledelsen gjennom noen år kunnet innkassere sine bonuser, og det forligger nok ingen bonusavtale som innebærer tilbakebetalingsplikt dersom det går dårligere et senere år. Ledelsen kan jo også velge å slutte i selskapet, gå over til et annet selskap og nyte noen år med optimisme der.

Det har nok også forkommet at når et selskap skifter ledelse, så sørger den nye ledelse for maksimale avskrivninger og utgiftsføringer under henvisning til den forrige ledelses dårlige disposisjoner. Dermed skaper den seg et godt utgangspunkt for beregning av sin egen bonus – og omdømme.

Aksjeopsjoner kan virke på samme måte. En aksjeopsjon er en rett (men ingen plikt) til å tegne inntil et bestemt antall aksjer i selskapet på eller etter en definert dato i fremtiden til en pris som fastlegges i dag. Ofte kan det være en bindingstid knyttet til opsjonen, dvs. at opsjonsutøveren må eie aksjene en minimumsperiode før han kan avhende dem. Opsjonsutøveren vil være interessert i en lav aksjekurs når opsjonsprisen fastlegges, i håp om at dette skal smitte over på opsjonsprisen. Motsatt vil han være interessert i en høy aksjekurs når han har anledning til å selge de aksjer han har utøvet opsjon på.

En fordel for mottageren ved aksjeopsjonsordning fremfor bonusordning er at kun differensen mellom markedsverdien på utøvelsestidspunktet og det han betaler for aksjen beskattes som personinntekt. Ytterligere verdistigning beskattes som alminnelig inntekt på det tidspunkt aksjen selges. Sett fra selskapets side, eller i alle fall selskapsledelsens side, kan også aksjeopsjonsordninger være å foretrekke. Bonusutbetalinger belaster regnskapet med det utbetalte beløp pluss arbeidsgiveravgift. Aksjeopsjoner belaster ikke resultatregnskapet i det hele tatt, med unntak for arbeidsgiveravgiften på en eventuell positiv differanse mellom markedsverdien på utøvelestidspunktet og hva som betales for aksjene på det tidspunktet. Men de øvrige aksjeeiere får naturligvis en utvanning av sine verdier, men det registrer de knapt, eller de tenker ikke noe særlig over det.

Regnskapslovens §§7-31 og 7-31b krever at det gis opplysninger om bonus og opsjonsordninger i favør at styre og ledelse. Det skal bl.a. gis opplysninger om hvilket antall aksjer det er utøvet opsjon for i løpet av året, og hvilken kurs de der utøvet til. Man kan således regne ut hvor mye av selskapets børsverdi som er overført fra aksjene før opsjonsutøvelsen til de aksjer det er utøvet opsjon på.

Bonus- og aksjeopsjonsordninger kan styrke ledelsens interesse i å vise resultater i en av ytterkantene av det intervall som ligger innenfor regnskapslovgivningen og god regnskapsskikk, eller sågar gjøre intervallet større enn det regnskapsreglene strengt tatt

tillater. Dette kan skape et press mot revisor og skjerper kravene til hans aktsomhet og uavhengighet av ledelsen.

I NOU 2008:16. Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon er det i kapitel 9 foretatt en hensiktsmessighetsvurdering av aksjeverdibaserte avlønnings-systemer. Det refereres flere amerikanske undersøkelser som viser en statistisk signifikant sammenheng mellom slike avlønningsordninger og lovlig anvendelse av skjønnsmessige regnskapsstandarder (earning management) for å øke fordelen ved den aksjeverdibaserte avlønnningen. Det samme er tilfelle når det gjelder regnskapsmessige tilpasninger som går ut over grensen for tillatt skjønnsutøvelse og regnskapsføring (earning fraud). Forsknings-resultatene tyder også på at bruken av i utgangspunktet lovlige regnskapsmessige tilpasninger kan skape situasjoner som, forsterket av insentivordningene, fører til at det senere blir benyttet lovstridige regnskapstilpasninger.

Utvalget foreslår ikke noe forbud mot aksjeverdibaserte avlønningsordninger, men oppfordrer til varsomhet i bruken av dem. Særlig eksakt blir ikke dette.

I selskaper som har bonus- og opsjonsordninger stilles det særlige krav til revisors aktsomhet herunder en konstant anvendelse av regnskapsprinsipper, og at han ivaretar kravet til uavhengighet av revisorklientens ledelse.

.

6.Revisors godtgjørelse

Den åpenhetsrapport som kreves fra revisjonsselskaper som reviderer selskaper av allmenn interesse skal bl.a. ”beskrive godtgjørelser til eierne”. Av Ot.pr.78(2008-09)pkt.14.2.5 fremgår at kravet bl.a. er satt fordi visse typer godtgjørelser kan medføre uheldige insentiver ved at de kan påvirke vurderingen av hvilke oppdrag selskapet bør påta seg eller hvordan de utføres.

Det sies i forarbeidene intet om hvor detaljert godtgjørelsene skal beskrives. Ser man på den rapporten som foreligger fra KPMG, er beskrivelsen holdt på et overordnet nivå. Det heter: ”*Godtgjørelsen er definert som en andel av KPMGs samlede resultat som tilskrives den enkelte partner Den totale godtgjørelsen består av to elementer, særskilt vedtatt arbeidsgodtgjørelse og resultatandel. Godtgjørelsen for den enkelte partner avhenger av det samlede resultat for KPMG, resultat og bidrag fra det enkelte team, samt den enkelte partners individuelle bidrag.*” Det fremgår ikke hva slags bidrag det er snakk om, om det er økonomisk eller faglig bidrag, men det kan vel være en kombinasjon. Kanskje teller også bidrag til et hyggelig arbeidsmiljø (trynefaktor) med. Det er ut fra den beskrivelsen som er gitt, knapt mulig å vurdere om det foreligger uheldige insentiver som nevnt i forarbeidene til loven.

Det følger av Revisorforeningens kvalitetskontrollsystem punktene 36 og 37 at det skal utarbeides retningslinjer og rutiner for forfremmelser og vederlag. Disse vil naturligvis kunne gjennomgås ved Finanstilsynets stedlige tilsyn. Man burde i tillegg kunne kreve at beregningen av godtgjørelsen for hver enkelt partner i det enkelte år skulle være dokumentert slik at den også kunne gjøres til gjenstand til tilsyn.

Et søk i skattelistene for 2008 viser en ganske stor spredning i lønnsnivået for partnerne i KPMG. For 6 de av partnerne som er navngitt i rapporten, varierer godtgjørelsen fra NOK

2 millioner til NOK 7,3 millioner. Denne spredningen tyder på at de individuelle resultatavhengige bidrag gir grunnlag for betydelige godtgjørelser selv om det i noen grad nok også er variasjon i den individuelle arbeidsgodtgjørelse og ikke bare i resultatandelen..

Av de 4 store revisjonsselskapene i Norge har Deloitte og KPMG en omsetning av revisjons- og rådgivningstjenester på ca NOK 800 millioner hver, mens PwC og Ernst & Young ligger på ca NOK 1,7 milliarder hver (2008/9). De to første viser beskjedne overskudd (NOK 5-8 mill). Godtgjørelsene til partnerne (eierne) er avpasset slik at det alt vesentlige av overskuddet etter ordinær arbeidsgodtgjørelse går til dem i form av resultatandeler. De to siste selskapene viser betydelige overskudd (NOK 120-130 mill). Det alt vesentlige av disse overskuddene ble imidlertid utbetalt i utbytte, dvs. til partnerne. (Bedriften sparer arbeidsgiveravgift ved å gjøre det på denne måten.)

Eierne har intet incitament til å bygge opp egenkapital i revisjonsselskapet og overlate resultatet av deres egen arbeidsinnsats til senere eiere. Det kunne muligens være aktuelt for skattemyndighetene å omklassifisere utbytteinntektene fra de største revisjonsselskapene til arbeidsinntekter.

Med den nære sammenhengen mellom revisjonsselskapets inntekter og godtgjørelsen til partnerne foreligger det et kraftig insentiv for hver enkelt til å sikre eksisterende og skaffe nye inntekter. Dette forsterkes dersom det er slik at den individuelle godtgjørelse til dels (i stor grad?) er avhengig av hvilken salgsinntekt man klarer å opprettholde og skaffe.

Denne sammenhengen representerer naturligvis en trussel mot revisors uavhengighet, og understreker betydningen av kompromissløshet i etterlevelsen av Revisorforeningens system for kvalitetssikring og av Finanstilsynets kontroll av at de etiske reglene følges..

I merknader datert 17.02.2010 etter et stedlig tilsyn hos KPMG fremgår det at en oppdragsansvarlig revisor hadde som dokumentert målsetting, i sitt skjema for prestasjons-evaluering for 2008, å få til mersalg (ut over ordinær revisjon) til egen revisjonsklient.

Finanstilsynet fant det meget tilfredsstillende at KPMG senere hadde etablert retningslinjer som skal hindre at partnere og ansatte belønnes på bakgrunn av mersalg til egne revisjonsklienter. Finanstilsynet mener at slike insentiver kan sette revisors uavhengighet i fare.

Man kan naturligvis reflektere litt over lønnsnivået for revisorer innen privat sektor. Det ligger f.eks. betydelig høyere enn hos Finanstilsynet eller Riksrevisjonen. Revisjonsvirksomhet har likhetstrekk med offentlige tilsyn. Revisor skal gå god for informasjon som sendes offentlige myndigheter, han skal bidra til å forhindre økonomisk kriminalitet, og han skal attestere at regnskaper er i overensstemmelse med lover og god regnskapskikk, noe som igjen er en forutsetning for vel fungerende finansmarkeder. Alle norske aksjeselskaper er ved lov pliktige til å kjøpe revisjonstjenester.

Det er fristende å tenke i retning av et offentlig regnskapstilsyn, der avlønningen av tjenestemennene ikke vil være avhengig av hvor mye de genererer i gebyr. Snarere vil deres stilling og avlønning kunne være avhengig av hvor dyktige de er i å identifisere brudd på reglene. Tanken vil muligens ikke vekke umiddelbar begeistring i Revisorforeningen, og ligger uansett utenfor rammen av denne fremstillingen. Og det er et verdensomspennende fenomen at næringsvirksomhet anvender private revisjonsselskaper.

7. Tilsyn og sanksjoner

7.1. Tilsyn

7.1.1. Revisors egen oppfølging, herunder plikt til å fratre

Revisjonslovens kapittel 4 gir bestemmelser om hvilke forhold som medfører at revisor ikke kan påta seg et oppdrag for en revisjonspliktig. Det angir også hvilke forhold som innebærer at revisor må frasi seg et igangværende revisjonsoppdrag. Det påhviler revisor selv å påse at han opptrer i overensstemmelse med loven. Slik er det i alle forhold der individers atferd er lovregulert. En bilist slipper ikke fartsbot selv om han ikke visste hvor fort han kjørte.

På samme måte påligger det et revisjonsselskap å påse at det opptrer i overensstemmelse med revisjonsloven. Dette innebærer bl.a. at det må implementer kvalitetskontrollsystemer som skal sikre at selskapets ansatte følger reglene om uavhengighet i så vel lov og forskrifter som i Revisorforeningens etiske regler

Revisjonsforeningens medlemmer er forpliktet til å følge foreningens etiske retningslinjer med disses regler om uavhengighet, og de må selvfølgelig selv etterse at de følger reglene.

Kredittilsynet har ved en rekke anledninger understreket at revisor har et selvstendig ansvar for å ivareta og følge opp sin uavhengighet. Det siteres fra Finanstilsynets rundskriv av 23. 09.2003: *”Etter Kredittilsynets vurdering er terskelen for at revisors rådgivningstjenester kan komme i konflikt med loven relativ lav. Revisor må generelt utvise høy grad av aktsomhet, særlig når det gjelder børssnoterte foretak og andre foretak av offentlig*

interesse. Utgangspunktet er at de tjenestene som tilbys skal underlegges en konkret vurdering i forhold til gjeldende regelverk. Dette er den oppdragsansvarlige revisors ansvar. For at bestemmelsene i regelverket skal kunne ivaretas, må oppdragsansvarlig revisor i lys av dette, skaffe seg tilstrekkelig oversikt over de tjenester som tilbys også fra andre i revisjonsselskapet eller fra samarbeidende selskaper, herunder den samlede virkning av slike revisjonsfremmede tjenester. Der hvor revisjonsselskapet er valgt revisor er det den oppdragsansvarlige revisor som er ansvarlig for å vurdere om de eventuelle tilleggstjenester som tilbys er i konflikt med regelverket. Revisjonsselskapet på sin side er ansvarlig for at det foreligger policy og retningslinjer for tilstrekkelige kontrollrutiner som sikrer at uavhengigheten ivaretas ved alle revisjonsoppdrag.” Se nærmere om dette under pkt.8.5.1.

Revisorlovens §7-1 fastlegger at revisor har plikt å si fra seg oppdraget som revisor, når revisor avdekker og påpeker vesentlige brudd på lovregler som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. Det følger av §§5-2 og 5-4 at slike forhold skal være dokumentert av nummererte brev til ledelsen. Ledelsen må her forstås som daglig leder og styret. Skulle daglig leder være styreleder, tilsier nok god aktsomhet at brevet ikke adresseres til styret v/styreleder, men til hvert enkelt styremedlem. I brev av 04.12.1007 til PricewaterhouseCoopers sier Finanstilsynet at revisor må forsikre seg om at alvorlige forhold som er tatt opp i nummererte brev til ledelsen, er kommet til styrets kunnskap.

Bestemmelsen er viktig for å understreke kravet til revisors uavhengighet. Foreligger det brudd på lovregler skal ikke revisors ønsker om å beholde inntekter, gode personlige relasjoner, sympati for den revisjonspliktige eller ønske om å unngå konflikter ha som konsekvens at den revisjonspliktige kan unnlate å rette på forholdene.

7.1.2. Revisorforeningens oppfølging

Det har siden 2003 (med virkning for regnskapsåret 2002) vært et samarbeid mellom Finanstilsynet og Revisorforeningen slik at Revisorforeningen gjennomfører den rutinemessige kvalitetskontroll av oppdragsansvarlige revisorer som er medlemmer av Revisorforeningen. Kontrollen omfatter så vel god revisjonskikk som overholdelse av etiske retningslinjer.

Hver oppdragsansvarlig revisor skulle kontrolleres ca hvert 5 år. Resultatene av kontrollene meddeles Finanstilsynet. Det fremgår av Finanstilsynets årsberetning for 2009 at 301 revisorer var kontrollert. Det ble konstatert mangler hos 44 som pålegges å utbedre manglene og vil bli gjenstand for ny kontroll. 5 revisorer vil bli overlatt til Finanstilsynet for videre oppfølging.

Av revisjonslovens §5b-2, vedtatt i 2009, fremgår det at revisorer som reviderer revisjonspliktiges regnskap, skal underlegges kvalitetskontroll hvert 6. år. Dersom de reviderer selskaper av allmenn interesse, skal kvalitetskontrollen skje hvert 3. år. I brev 26.10.2009 utpeker Finanstilsynet Revisorforeningen til å foreta kvalitetskontroll hvert 6. år. Finanstilsynet utarbeidet en egen instruks for Revisorforeningens kontrollvirksomhet, også datert 26.10.2009, hvor det fremgår at Finanstilsynet og Revisorforeningen skal samordne sin kvalitetskontroll av revisorer som reviderer selskaper av allmenn interesse, slik at Finanstilsynet selv kontrollerer disse minst hvert 6. år.

I instruksens forutsettes det at revisorer skal være forpliktet til å følge de pålegg som Revisorforeningen måtte gi som følge av kontrollen.

7.1.3. Finanstilsynets oppfølging

Etter en omorganisering av departementsstrukturen på slutten av 1980-tallet ble tilsynet med revisorer overført fra Handelsdepartementet til Finansdepartementet. I 1992 ble oppgaven delegert til Finanstilsynet. Reglene for tilsyn finnes i Finanstilsynsloven. Av lovens §3 fremgår det at Tilsynet skal se til at de institusjoner det har tilsyn med, virker på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med lov og bestemmelser gitt i lov samt med den hensikt som ligger til grunn for institusjonens opprettelse, dens formål og vedtekter.

Tilsynet er nå et aktivt tilsyn, som ikke begrenser seg til å behandle innkomne klager. I brevet av 26.10.2009 sies det: *”Tilsyn gjennomføres på bakgrunn av Kredittilsynets egne risikovurderinger, innrapporteringer og andre signaler, for eksempel oppslag i media. Kredittilsynet retter særlig oppmerksomhet mot de fire store internasjonale revisjons-selskapene. Tilsyn kan også gjennomføres som et ledd i et tematilsyn.”*

Det fremgår av instruksen for Revisorforeningens kontrollvirksomhet at Finanstilsynet selv står for den periodiske kontroll av revisorer som ikke er medlemmer i Revisorforeningen.

Det er Finanstilsynet som tilbakekaller godkjenning av revisor. I de siste 3 årene har slike tilbakekallinger ligget mellom 7 og 12 per år. Det skal i denne forbindelse nevnes at en del revisorer som skjønner at deres godkjenning henger i en tynn tråd, selv leverer tilbake sin godkjenning.

7.1.4. Finansdepartementet som ankeinstans

§9a-2 fastlegger at Finansdepartementet gjennom forskrift kan oppnevne en klagenemnd som skal behandle klager på vedtak truffet av Finanstilsynet. Noen slik forskrift foreligger

ikke, slik at det er Departementet selv som er klageinstans. Hittil har ingen klager til Finansdepartementet ført frem.

7.2. Sanksjoner

7.2.1. Kritikk og pålegg

Som nevnt ovenfor kan Revisorforeningen komme med pålegg om tiltak som den enkelte revisor plikter å gjennomføre. Videre kan revisorforeningen innrapportere den enkelte revisor til Finanstilsynet. Revisorforeningen kan imidlertid ikke trekke tilbake en revisors godkjenning.

Finanstilsynet kan som resultat av sine tilsyn eller rapporter oversendt fra Revisorforeningen komme med kritikk og komme med pålegg om tiltak. Det foreligger en rekke kritiske merknader fra Finanstilsynet vedrørende rådgivning som er i strid med bestemmelsene om uavhengighet. Noen eksempler skal gis i pkt.8..

7.2.2. Tilbakekalling av autorisasjon

Etter §9-1 3.ledd kan Finanstilsynet kalle tilbake godkjenning dersom revisor eller selskapet grovt eller gjentatte ganger har overtrådt reglene om revisors plikter etter lov og eller forskrifter

Finanstilsynet opplyser at de har hatt en håndfull saker hvor brudd på bestemmelsene om uavhengighet alene eller sammen med brudd på §5 om revisors plikter har ført til tilbakekalling av godkjenning. Langt de fleste sakene dreier seg utelukkende om brudd på andre bestemmelser i revisorloven.

7.2.3. Erstatnings- og straffeansvar

§8-1 fastlegger erstatningsansvar dersom revisor forsettlig eller uaktsomt har voldt skade under utførelsen av oppdraget. Etter alminnelig erstatningsrett må det være årsakssammenheng mellom den inntrådte skade og revisors atferd. Erstatningslovens bestemmelse om lempning i erstatningsansvar ved medvirkning fra den skadelidte kommer til anvendelse Et revisjonsselskap vil være solidarisk ansvarlig for et av dets revisorers erstatningssansvar.

Kravet til årsakssammenheng gjør at manglende uavhengighet i seg selv ikke er erstatningsbetingende. Bruddet på uavhengighetsbestemmelsene må ha ført til at revisor har foretatt eller unnlatt å foreta seg noe, og at dette har ført til tap for revisorklienten eller tredjemann Det har aldri vært reist erstatningssøksmål mot revisor begrunnet i brudd på bestemmelsene om uavhengighet.

Etter §9-3 kan brudd på reglene om uavhengighet straffes med fengsel inntil ett år eller bøter. Foretaksstraff vil kunne anvendes, og medvikning straffes på samme måte som overtredelse. Det foreligger intet forelegg eller tiltale og da heller ingen dom for brudd på revisorlovens bestemmelser om uavhengighet. Manglende uavhengighet har heller ikke vært fremholdt som et forhold som har bidratt til forelegg eller dom., f.eks. ved brudd på god revisjonsskikk.

I Finance Credit saken ble revisor dømt for brudd på revisjonslovens §§5-1 til 5-3, i hovedsak som følge av grov uaktsomhet, og for brudd på regnskapsloven. Spørsmålet om manglende uavhengighet ble overhodet ikke berørt, selv ikke da det fremkom at revisor i et personlig møte ble overtalt av en av hovedmennene bak Finance Credit til å akseptere en sterkt misvisende fotnote til regnskapet i strid med hva hans revisjonsmedarbeidere hadde foreslått.

8.Revisors rådgivningsvirksomhet

8.1. Innledning

Som nevnt tidligere ga Enron-skandalen støtet til en anbefaling fra EU-kommisjonen av 16.05.2002, Sarbanes-Oxley ACT av 30.06.2002 i USA og et nytt EØS-direktiv i 2006 som alle skjerpet kravene til forholdsregler for å sikre revisors objektivitet. Sjefen for Finanstilsynet utalte i et foredrag på Revisorforeningens fagdag den 01.09.2002 *”Kommisjonens rekommandasjon om revisors uavhengighet kan i stor grad anses implementert gjennom den lovgivning vi allerede har.”*

I foredraget konstateres det at revisors tilleggstjenester utover revisjon har fått et betydelig omfang og det heter videre: *”Det foreligger ikke bare risiko for at revisor blir så involvert i klientens gjøren og laden at han mister sitt kritiske skjønn - det er en vel så stor risiko at den forretningsmessige bindingen blir sterkere enn hensynet til revisorgjerningen. For tilliten til selskap og revisor er det ikke bare de faktiske forhold viktige, men også om revisor fremstår som tilstrekkelig uavhengig for brukerne av regnskapsinformasjonen.”*

8.2. Finanstilsynets tematisyn 2002/2003

I samme foredrag opplyses det at Finanstilsynet gjennomfører en undersøkelse av de største revisjonsselskapene og deres rådgivningstjenester til revisjonsklienter for å vurdere om revisorlovens bestemmelser og god revisorskikk er fulgt med hensyn til art og omfang av slike tjenester.

Sluttrapporten fra dette tilsynet ble oversendt Finansdepartementet 25.06.2003. Denne rapporten er ikke offentlig. Samme dag sendte Finanstilsynet et brev til Finansdepartementet hvor tilsynet gir hovedkonklusjonene i rapporten. Det heter at omfanget av tilleggstjenester til revisjonsklienter er betydelig. Finanstilsynet mener at terskelen for hva som skal til for at rådgivningstjenestene er i konflikt med loven er relativt lav, og at revisor generelt må utvise stor grad av aktsomhet, særlig når det gjelder børsnoterte foretak og andre foretak av offentlig interesse.

Det skjerpede krav til børsnoterte selskaper og foretak av offentlig interesse var på det daværende tidspunkt ikke lovfestet. I Ot.prp.nr.75(1997-98)pkt7.2.3.2 heter det om dette spørsmål *”Utvalget viser til at det har vært drøftet om ”man for revisors rådgivningsvirksomhet bør sette en grense mellom store virksomheter/virksomheter med stor samfunnsmessig betydning og små virksomheter”*. Det vises bl.a. til at store foretak vanligvis vil ha den nødvendige kompetanse selv. Det vises også til at det å beholde et lite foretak som klient normalt vil ha mindre å bety for revisors økonomi, slik at hans uavhengighet må antas å bli mindre påvirket. Utvalget går ikke inn for et slikt skille mellom små og store foretak, men viser til at det i store foretak kan *« være aktuelt med ekstra stor aktsomhet og vekt på at uavhengighet « in appearance » er tilstede.*” Heller ikke Finansdepartementet gikk inn for å lovfeste et skille.

Reelle hensyn taler for at man stiller strengere krav og er særlig aktsom når det gjelder børsnoterte selskaper og foretak av allmenn interesse. Skulle manglende uavhengighet føre til at revisjonen av slike selskaper ikke utføres på en forsvarlig måte, innebærer det gjennomgående en risiko for større tap for interessenter og samfunnet generelt enn det som kan oppstå i forbindelse med andre selskaper. Tilsvarende vil manglende tiltro til revisjonens objektivitet lett få større publisitet i forbindelse med slike selskaper og således gi større skadevirkninger når det gjelder tillit til revisorstanden.

Finanstilsynet har gjentatte ganger gitt uttrykk for at det må inntolkes i loven et strengere

krav til aktsomhet når det gjelder omfanget og arten av rådgivning til revisjonsklienter som er selskaper av allmenn interesse. Dette fremgår også av forordet til EUs revisjonsdirektiv av 2006, der det i punkt 23 heter: *”Since public-interest entities have a higher visibility and are economically more important, stricter requirements should apply in the case of a statutory audit of their annual or consolidated accounts.”*

Finanstilsynet gir i brevet av 25.06.2003 uttrykk for at *”revisorenes rådgivningspraksis generelt har en natur og et omfang som tilsier at det har utviklet seg en praksis hvor bransjens fortolkning av lovverket synes mer liberal enn det er grunnlag for”*. For å forbedre situasjonen foreslår Tilsynet:

- En generell hjemmel for å gi forskrifter med utgangspunkt i revisorlovens kapittel 4 Uavhengighet, objektivitet og etikk for fullt ut å kunne innarbeide EU-kommisjonens rekommandasjon av 2002 og eventuelle nye internasjonale krav.
- Ta opp med Revisorforeningen at det må tydeliggjøres at norsk lov går foran Revisorforeningen retningslinjer
- Send et rundskriv til samtlige revisorer vedrørende begrensninger i revisors rådgivning til revisjonsklienter, og hvor innholdet i forkant vil bli drøftet med DnR

I brev til Finansdepartementet av 19.12.2003 foreslår Finanstilsynet at den foreslåtte fullmakten begrenses til å gi utfyllende forskrifter til §4-5. Bakgrunnen for dette er at EU har under arbeid et nytt direktiv om revisor og revisjon. Kredittilsynet vurderer det slik at dette direktivet vil medføre et behov for gjennomgang av hele revisorloven. Det mener derfor at en generell forskriftshjemmel til kapittel 4 ikke er hensiktsmessig. Men det mener altså at en forskriftshjemmel til §4-5 er hensiktsmessig, for ikke å si nødvendig.

Finanstilsynet sier i høringsnotatet som er vedlagt brevet til Departementet: *”Konklusjonene etter gjennomføringen av tematilsynet illustrerer etter Kredittilsynets vurdering at det er et klart behov for autoritativ klargjøring av de krav og grenser som*

følger av revisorloven § 4-5 om revisors utføring av rådgivnings- eller andre tjenester for revisjonsklienter. Behovet er ikke primært begrunnet i de konkrete overtredelser som ble avdekket i forbindelse med tematilsynet, men tilsynets synliggjøring av at de aktuelle revisjonsselskaper har en forståelse av denne bestemmelsen som er noe annerledes enn det Kredittilsynet legger til grunn.” Finanstilsynet foreslår i notatet den forskriftshjemmel som nå er en del av loven.

Både Revisorforeningen, de fire store revisjonsselskapene og NHO går imot innføring av denne forskriftshjemmelen. De henviser til EUs arbeid med nytt revisjonsdirektiv. Med ubetydelige nyanser mener de at en presisering av reglene om rådgivning bør avvente den gjennomgang av revisorloven som vil være nødvendig når dette direktivet foreligger.

Departementet konkluderer i Ot.prp.nr.12(2004-2005)pkt.19.1 med: *”Departementet er videre enig med Kredittilsynet i at det er behov for å foreta en klargjøring av bestemmelsene om revisors adgang til å yte rådgivningstjenester allerede nå, særlig på bakgrunn av at revisjonsbransjen legger til grunn en annen fortolkning av regelverket enn den tilsynsmyndighetene legger til grunn. Departementet anser at gjeldende rundskriv om revisors rådgivningsvirksomhet ikke er et tilstrekkelig egnet virkemiddel i denne sammenheng.”*

Finanstilsynet mente på det daværende tidspunkt at det ikke var behov for ytterligere forandringer i revisorloven.

8.3. Rundskriv om rådgivningstjenester til revisjonsklienter

Det varslede rundskriv fra Finanstilsynet kom den 23.09 2003. Rundskrivet starter med å gjengi revisorlovens §4-5 Rådgivningstjenester m.v. Det kommenterer så: *”Hvilke*

tjenester som er ”egnet til å påvirke eller reise tvil ” må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Grensen mellom forbudt og tillatt rådgivning kan således ikke trekkes eksakt på generelt grunnlag. Revisor må derfor selv på en aktsom og skjønnsom måte vurdere hvorvidt tjenesten er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.”. Det følger av de senere vedtatte forskrifter til revisjonsloven at disse vurderingene må dokumenteres skriftlig. I tillegg vil Finanstilsynet kunne overprøve de vurderinger som gjøres.

Rundskrivet inneholder retningslinjer for revisors rådgivning til revisjonsklienter. Finanstilsynet har stilt opp 5 hovedpunkter

- **Revisor kan ikke sette seg i en situasjon der han i ettertid må revidere seg selv/eget arbeid.** Han kan ikke utarbeide årsberetning eller forestå bokføring. Han må være varsom med omfanget av rådgivning vedrørende funksjoner og systemer som har direkte betydning for regnskapstransaksjoner og avleggelse av regnskap.
- **Revisor kan ikke ivareta funksjoner som i realiteten er en del av selskapets strategiarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll og internrevisjon.** Finanstilsynet mener det ikke er forenlig med revisorrollen at revisor er ledende og fungerer som pådriver i prosjekter eller prosesser hos revisjonsklient. Revisor må ikke bringe seg selv i en situasjon der han i ettertid kan få behov for å forsvare resultatet av egne råd eller tjenesteyting knyttet til selskapets drift, ledelse og kontroll m.v.
- **Revisor kan ikke over tid erstatte manglende kapasitet og kompetanse i selskapet.** Dersom revisor involverer seg på en slik måte at han over tid erstatter foretakets manglende kapasitet eller kompetanse, blir revisor en del av foretakets virksomhet, i strid med revisorrollen.” Over tid” er ikke noe eksakt uttrykk, men dreier det seg om mesteparten av et regnskapsår er det et problem. Det samme er tilfelle dersom samme assistanse gis over en kort periode gjennom flere år.
- **Revisor kan ikke ta beslutninger for klienten, eller delta i eller påvirke beslutningsprosessen eller levere vesentlige premisser for foretakets sentrale**

beslutninger, eller opptre som fullmektig. Revisor ikke kan sette seg selv i den situasjon at han blir en sentral eller avgjørende, premissgiver i forhold til foretakets beslutninger.

- **Revisor kan ikke sette seg i en situasjon hvor hans uavhengighet og objektivitet ikke framstår som troverdig.** Et forhold av betydning i denne sammenheng er omfanget av revisors og revisors samarbeidende selskapers rådgivningstjenester til den revisjonspliktige. Det er et problem når summen av tilleggstjenester som ikke er relatert til revisoroppgaven over tid i vesentlig grad overstiger revisjonshonoraret.

8.4. Forskrifter til revisorlovens §4-5

Forskriftene til revisorlovens §4-5 trådte i kraft den 1.10.2005 og er inneholdt i Forskrifter om revisjon og revisorer §§4-3 til 4-6.

Forskriftens §4-3 gir en definisjon av rådgivnings- eller andre tjenester som nevnt i revisjonslovens §4-5. Definisjonen er en såkalt negativ definisjon, dvs. at alt som faller utenom det som uttrykkelig er nevnt i paragrafen, anses som rådgivnings- eller andre tjenester. Det som uttrykkelig er nevnt, er

- revisjon etter lov og god revisjonsskikk og tjenester revisor må utføre for å kunne revidere årsregnskapet. Dette omfatter også rent teknisk oppsett av regnskaper (regnskapsteknisk bistand), forutsatt at oppsettet bygger på materiale hvor prinsipper og vurderinger er fastsatt og utført av den revisjonspliktige
- revisjon av delårsrapporter
- attestasjoner og bekreftelser i henhold til lov, forskrift eller krav fra offentlige myndigheter eller overfor tredjepart

Bakgrunnen for at det er anvendt en ”negativ” definisjon er at det vil være umulig å gi en

uttømmende oversikt over alle tenkelige tjenester som kan anses som rådgivnings- og andre tjenester.

Revisor kan altså yte regnskapsteknisk bistand under forutsetning av at det bygges på materiale hvor prinsipper og vurderinger er fastsatt og utført av den revisjonspliktige. Spesielt i mindre selskaper, hvor regnskapskompetansen ofte kan være begrenset, vil det i praksis kunne være vanskelig å trekke grensen mellom hva som er tillatt regnskapsteknisk bistand, og hva som er så omfattende hjelpsomhet at revisor blir sittende å vurdere sine egne vurderinger. Finanstilsynet har ved flere anledninger kritisert at revisor har gått for langt i sin rådgivning.

Forskriftens §4-4 presiserer at revisor må opptre slik at det ikke oppstår risiko for at han må revidere resultatet av egen rådgivning eller andre tjenester. Det er altså tilstrekkelig at risikoen er til stede, det kreves ikke at det faktisk har inntruffet at revisor reviderer resultatet av eget arbeid.

1.ledd nevner en del tjenester som ”normalt” vil innebære slik risiko. Denne type tjenester innebærer ikke alltid slik risiko, men yter man slike tjenester vil det nok stilles sterke krav til aktsomhet og dokumentasjon av at risikoen ikke er til stede. Oppstillingen kan ikke oppfattes som uttømmende.

Den første type tjenester som nevnes er å gi råd om eller være med på å utføre funksjoner eller utforme strategier eller systemer som har direkte betydning for den revisjonspliktiges regnskapstransaksjoner og avleggelse av regnskaper. Det samme gjelder for slike tjenester i tilknytning til sentrale deler av den revisjonspliktiges interne kontrollfunksjoner,

Den andre typen tjenester som nevnes er levering av vesentlige premisser for den revisjonspliktiges beslutninger i strategi- og budsjettarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll eller internrevisjon.

Endelig fastlegger bestemmelsen at det innebærer risiko for å revidere resultatet av egne tjenester dersom man over tid utfører rådgivnings- eller andre tjenester som erstatter den revisjonspliktiges manglende kapasitet og kompetanse, særlig hvis samme type bistand ytes regelmessig. Når det gjelder forståelsen av uttrykket over tid, vises det til Finanstilsynets rundskriv av 23 09 2003..

Bestemmelsen i forskriftens §4-4 1.ledd kan ikke sies å være ny rett. Av forarbeidene til revisorloven (Ot.prp.nr.75(1997-1998)s.81-85) fremgår det at Departementet har innfortolket dette i revisorlovens §4-5.

Forskriftens §4-3 2. ledd fastlegger at revisor ikke skal sette seg i en situasjon hvor samlet inntekt fra rådgivnings- eller andre tjenester over tid er betydelig i forhold til revisjonshonoraret fra den samme revisjonspliktige. I rundskrivet av 23.09.2003 heter det: *”Det er et problem når summen av tilleggstjenester som ikke er relatert til revisoroppgaven over tid i vesentlig grad overstiger revisjonshonoraret.”* Forskriften innebærer altså en innstramning i forhold til Finanstilsynets rundskriv, siden det i forskriften ikke er noe krav ”i vesentlig grad overstiger” men bare ”er betydelig i forhold til”.

Dette er noe uklart i brev til KPMG datert 17.02.2010. KPMG mener at forskriften av 2005 må tolkes i overensstemmelse med rundskrivet av 2003. Finanstilsynet nøyer seg med å si *”Finanstilsynet viser til at rundskrivet er erstattet av ovennevnte forskrift som har en annen ordlyd.”* Finanstilsynet sier litt senere: *”..... forskriften åpner for skjønn, og at tolkningen av hva som må anses som betydelig vil kunne endre seg, blant annet ut fra hva som til enhver tid er nødvendig for å verne om revisors rolle som allmennhetens tillitsperson.”* Det er nok å forvente at slike endringer vil dreie seg om innstramminger.

Forskriftens §4-5 fastlegger at forbudet i revisorlovens §4-5 2.ledd mot å utføre ledelses- og kontrolloppgaver hos den revisjonspliktige, gjelder selv om den revisjonspliktige selv

har det formelle ansvaret for oppgavene, så lenge revisor reelt sett utfører oppgavene.

Forskriftens §4-6 fastlegger at før revisor eller foretak som revisor har samarbeidsavtale med yter rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, skal revisor vurdere om han fortsatt kan være revisor for oppdragsgiveren etter revisorloven §4-5 og forskriften §§4-4 og 4-5. Det samme gjelder dersom det under utføringen av tjenesten oppstår forhold som kan ha betydning for revisors uavhengighet og objektivitet. Tilsvarende gjelder før revisor påtar seg et revisjonsoppdrag.

Vurderingen må være skriftlig og oppbevares i 5 år etter at den ble foretatt.

Forskriften gir en veiledning om hvilke momenter det skal legges vekt på i vurderingen om rådgivningen er ”egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet.”. Grensen mellom forbudt og tillatt rådgivning kan fortsatt ikke trekkes eksakt på generelt grunnlag. Revisor er derfor pliktig selv på en aktsom og skjønnsom måte å gjøre en vurdering. Finanstilsynets oppgave er å kontrollere at vurderingen er foretatt og så i neste omgang overprøve vurderingen.

8.5. Konkret kritikk

I sitt brev til Finansdepartementet nevnte Finanstilsynet at det hadde funnet grunn til å kritisere 8 oppdragsansvarlige revisorer for utføring av tilleggstjenester som var i strid med regelverket. Alle de kritiserte forhold fant sted før det kom vedtekter til §4-5. Det er således klart at vedtektene kun t gjeldende lov. Nedenfor skal tre av disse tilfellene kort gjennomgås.

8.5.1. Johnny Skaug

I brev av 23.05.2003 vurderer Finanstilsynet rådgivningstjenester som er levert av PwC til 3 revisjonsklienter som statsautorisert revisor Johnny Skaug var oppdragsansvarlig for. Det var for perioden 2000-01 levert rådgivnings og revisjonstjenester for henholdsvis NOK 42,5 og 1,7, 13,3 og 2,1 og 18,1 og 1,1 millioner til de tre selskapene som alle var av allmenn interesse. Arten av tjenester dekker omtrent alt man kan forestille seg av tjenester en revisor ikke bør yte, utleie av regnskapssjef, strategiarbeid, deltagelse i beslutningsprosesser osv

Finanstilsynet finner at rådgivningsoppdragene er av et omfang og en art som generelt kan gi grunnlag for tilbakekalling av revisors godkjenning. Det mener imidlertid at PwCs medansvar og rutinesvikt må ha betydning for vurderingen. Finanstilsynet finner *"under viss tvil at revisors godkjenning ikke tilbakekalles, men at det rettes sterk kritikk mot revisor for de i denne sak omhandlede forhold"*.

Når det gjelder medvirkning siktes det sannsynligvis til at revisor hadde kontaktet PwCs fagavdeling og fått dennes bekreftelse på at det ikke var noen betenkeligheter ved at PwC leverte de aktuelle tjenester. I brevet pkt.2 sies det: *"Det er ansvarlig revisor, sammen med revisjonsselskapet, som har plikt til å påse at kravene til revisors uavhengighet og objektivitet blir etterlevet"*. I brevets pkt.3.2.1 heter det: *"Der er oppdragsansvarlig revisor selv som har plikt til å vurdere..."* Det må være det siste utsagnet som er korrekt. Dette understøttes av det Finanstilsynet sier i sitt rundskriv av 23.09.2003, jfr. pkt.8.3. Men i tillegg har revisjonsselskapet gjennom sine systemer for kvalitetskontroll en plikt til å overprøve den enkelte revisors vurderinger. Det er ikke en felles vurdering i den forstand at ingen har et fullt ut selvstendig ansvar. Det er således ikke opplagt at det Tilsynet kaller medvirkning, skal lede til en mildere behandling enn om slik medvirkning ikke hadde funnet sted

Det kan også stilles spørsmålstegn ved om den rutinesvikt selskapet refererer til skal føre til en lempeligere behandling av ansvarlig revisor. Det vises til hva Finanstilsynets rundskriv av 23.09.2003 sier om dette: *”For at bestemmelsene i regelverket skal kunne ivaretas, må oppdragsansvarlig revisor i lys av dette, skaffe seg tilstrekkelig oversikt over de tjenester som tilbys også fra andre i revisjonsselskapet eller fra samarbeidende selskaper, herunder den samlede virkning av slike revisjonsfremmede tjenester”*. I denne sak dreiet seg ikke om mer enn tre revisjonsklienter, revisjonsselskapet og rådgivnings-selskapene hadde i den aktuelle periode samme kontoradresse, felles kantine etc. Det kan ikke ha vært noen umenneskelig oppgave for ansvarlig revisor å holde seg orientert om art og omfang av rådgivningstjenester til disse tre klientene, noe han er klart forpliktet til etter revisorlovens kapitel 4.

8.5.2. Ernst & Young

Av brev fra Finanstilsynet datert 02.04.2003 fremgår at revisorklienten var et konsern av betydelig samfunnsmessig interesse. Over en 2-års periode hadde revisor påtatt seg rådgivningsoppdrag for vel NOK 3,7 millioner, over dobbelt så mye som samlet revisjonshonorar.

Det ene rådgivningsoppdraget betegnes som et corporate finance oppdrag. Revisors godtgjørelse for oppdraget skulle være en kombinasjon av godtgjørelse for medgått tid og ”success fee”.

Finanstilsynet påpeker at utredning av strategisk partnerskap og salg av vesentlige aksjeposter hører inn under ledelsens oppgaver. Det følger av Ot.pr.75(1997-98)pkt.7.2.3.2 at revisor ikke må utføre rådgivningsoppdrag som innebærer at han medvirker i eller påvirker beslutninger som ligger under selskapets ledelse..

Finanstilsynet påpeker at en honorarberegning ut fra gitte resultater av revisors tjeneste-

ytelse, innebærer at revisor får en egeninteresse i resultatet av tjenesten. Dette svekker revisors uavhengighet og objektivitet.

Finanstilsynet konkluderer med at aksepten av oppdraget strider både mot §4-1 1.ledd og §4-5 2.ledd.

I et annet prosjekt skulle revisjonsselskapet konsulentenhet yte *”faglig bistand i forbindelse med å tilrettelegge for, utarbeide og implementere et konsept for ledelsesrapportering”*.

Samme enhet påtok seg å yte faglig bistand i forbindelse med utarbeidelse av en styringsmodell i form av et instruksverk.

Finanstilsynet påpeker: *”Så vel etter tidligere som gjeldende aksjelovgivning er drift og formuesforvaltning ledelsesoppgaver. Etablering av rapporterings- og kontrollrutiner som underlag for de beslutninger og som rutine for den styringsstruktur ledelsen trenger for å ivareta sine oppgaver og sitt ansvar vil følgelig også være en ledelsesoppgave.”*

Finanstilsynets finner at de to rådgivningsoppdragene i strid med §4-5 2.ledd.

Finanstilsynets oppfatning er at gjennomføringen av de tilleggstjenester som er nevnt ovenfor, er klart kritikkverdige.

8.5.3. Ernst & Young (Arthur Anderson)

Av brev datert 19.11.2003 fra Finanstilsynet til Ernst & Young, som hadde overtatt revisjonsvirksomheten til Arthur Andersen(AA), fremgår det at revisor hadde påtatt seg å forestå internrevisjonen for en revisjonsklient. Finanstilsynet tilkjennega i desember 2000 at dette ikke var forenlig med rollen som valgt revisor og sendte i juni 2001 pålegg om at

AA måtte fratre som revisor. Klienten klaget til Finansdepartementet, som i brev av 19.02.2002 opprettholdt Finanstilsynets vedtak.

”Finanstilsynet vurderer det som oppsiktsvekkende og kritikkverdig” at AA fornyet avtalen om levering av internrevisjonstjenester den 16.10.2001, dvs etter Finanstilsynets vedtak i juni 2001. Tilsynet mener at når det foreligger konkrete uttalelser fra tilsynsmyndighetene om regelverksforståelsen er det å forvente at et revisjonsselskap som et minimum avventer inngåelse eller fornyelse av avtaler i strid med dette inntil spørsmålet er endelig avgjort.

Finanstilsynet mener altså at en anke over dets vedtak ikke skal ha oppsettende virkning, noe som er tilfelle innenfor strafferetten og i en rekke andre forhold f.eks. pålegg om riving. Etter revisorloven §9-1 kan finanstilsynet frata en revisor godkjenning permanent eller for en begrenset periode, dersom revisor grovt har overtrådt revisors plikter. Ut fra regelen ”kan man det mere, så kan man det mindre” bør vel tilsynet også kunne frata revisor retten til å revidere en enkelt klient for en tidsbegrenset periode. I sitt brev karakteriserer Tilsynet overtredelsen som uakseptabel og kritikkverdig. Det ligger ikke langt unna grovt..

Reelle hensyn taler for at Finanstilsynet bør kunne suspendere revisors adgang til å foreta revisjon av en revisjonspliktig dersom det foreligger grove brudd på reglene om uavhengighet inntil en eventuell ankebehandling er gjennomført.. I den foreliggende sak ser det ut til at Tilsynet ikke har gått til et slikt skritt, men at de har forventet at revisor ville være tilbakeholden.

9.Nærmere om verdivurderinger

§4-1 2.ledd pkt.5 fastlegger at revisor ikke kan gi konkrete anbefalinger om verdien av enkeltposter i regnskapet. Bakgrunnen er selvfølgelig at revisor ved årsoppgjøret da må vurdere sin egen vurdering og om denne er foretatt i overensstemmelse med regnskapsloven. Aksjelovens bestemmelser om bekreftelse av verdier i forbindelse med tinginnskudd og fusjon innebærer unntak fra dette.

Etter aksjelovens §2-6 skal stifterne av et aksjeselskap utarbeide en redegjørelse for verdien av tinginnskudd. Denne skal bekreftes av en registrert eller statsautorisert revisor.. Ved fusjon følger det av aksjelovens §13-10 og ved fisjon av aksjelovens §14-4 at det overtakende selskap må utarbeide en redegjørelse for de overtatte verdier i henhold til §2-6. Det vil si at redegjørelsen skal bekreftes av revisor. Det fremgår ikke av lovteksten om selskapets påtenkte eller egen revisor kan bekrefte disse redegjørelsene.

I allmennaksjelovens §2-6 heter det at redegjørelsen skal utarbeides av en eller flere uavhengige sakkyndige og at som sakkyndig skal benyttes en registrert eller statsautorisert revisor. Ved fusjon følger det av allmennaksjelovens § 13-10 at styret i begge selskaper skal sørge for at det utarbeides en sakkyndig redegjørelse for fusjonsplanen som også skal fylle kravene som følger av §2-6 1.ledd dvs. redegjøre for verdiene. Tilsvarende gjelder ved fisjon, §14-4. Heller ikke her sier loven noe om selskapets påtenkte eller egen revisor kan utarbeide disse redegjørelsene.

I NOU 1992:29 Lov om aksjeselskaper heter det om dette: ”Bestemmelsen fastsetter at den som skal utarbeide redegjørelsen skal være "uavhengig". Uavhengigheten gjelder i forhold til stifter, selskapet og innskyteren, eventuelt overdrageren Uavhengighetskravet er ikke til hinder for at den som tenkes valgt til selskapets revisor, også utarbeider

redegjørelsen. Tanken er at han ut fra sin alminnelige regnskapskyndighet og kjennskap til virksomheten skal ha forutsetninger for å kunne uttale seg om verdien av innskuddet.

Kravet i annet direktiv art 10 gjelder bare "store" aksjeselskaper. Medlemslandene står fritt til å gi andre regler for de "små" aksjeselskapene. Aksjelovgruppen foreslår at det i private aksjeselskaper er tilstrekkelig at redegjørelsen utarbeides av stifterne selv, se tredje ledd. Men forutsetningen er at redegjørelsen skal bekreftes av registrert eller stats-autorisert revisor."

Her åpnes det altså for at selskapets påtenkte eller egen revisor kan utarbeide de nødvendige redegjørelser i store selskaper og foreta de nødvendige bekreftelser i små selskaper.

I NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning berøres ikke dette spørsmålet i det hele tatt.

I Ot.prp.nr.23(1996-1997)pkt.15 heter det om dette spørsmålet i: "Annet punktum krever at redegjørelsen skal "være bekreftet av statsautorisert eller registrert revisor". Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening foreslår at det i forhold til revisor "formelt presiseres et uavhengighetskrav", og viser blant annet til utformingen den tilsvarende bestemmelsen i lov om allmennaksjeselskaper har fått. På grunn av de faglige standarder som både statsautoriserte og registrerte revisorer er underlagt, er det etter departementets syn ikke nødvendig å lovfeste et slikt krav til uavhengighet. At det for allmennaksjeselskaper er tatt inn et slikt uttrykkelig krav, har sammenheng med EUs annet selskapsdirektiv artikkel 10."

Det ser nesten ut til at departementet sier at det strengt tatt ikke hadde vært nødvendig å ha med ordet uavhengig i allmennaksjelovens bestemmelser om verdiredegjørelser, men siden EU-direktivet bruker ordet, får også vi gjøre det. Departementets henvisning til "faglige

standarder” må være en henvisning til Revisorforeningens ”God revisjonsskikk” og regler om etikk.

God revisjonsskikk omfatter bl.a. Standarder for attestasjonsoppdrag og herunder SA 3802 Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen. Punkt 13 i denne standarden behandler spørsmålet om uavhengighet. Dette punktet slår fast at de samme krav til uavhengighet gjelder for en revisor som skal være sakkyndig, som for den valgte revisor. Kravene til uavhengighet gjelder i forhold til alle parter i en transaksjon, for eksempel ved fusjon eller tinginnskudd. Det heter videre at ved fusjon kan samme revisor velges som uavhengig revisor for flere av partene. Siste setning i punktet lyder. *”Selskapets revisor kan velges som uavhengig sakkyndig i ASA”*. Ut fra prinsippet ”er det mere tillatt, så er også det mindre tillatt”, må også selskapets valgte revisor kunne gi de bekreftelser som fordres etter aksjeselskapsloven.

I Revisorforeningens etiske retningslinjer punkt 100.10 er det listet opp en del kategorier som mange trusler faller under. En av disse er: *”egenkontrolltrusler, som kan oppstå hvis en revisor må revurdere en tidligere konklusjon”*. Det er ingen tvil om at den valgte revisors adgang til å gi bekreftelser og sakkyndige vurderinger i forbindelse med tinginnskudd, fusjoner og fisjoner øker antallet mulige egenkontrolltrusler.

Etter Sarbanes-Oxley Act er det i USA et forbud mot at selskapets revisor kan foreta slike bekreftelser. Reelle hensyn taler for at selskapets egen (eller påtenkte) revisor ikke bør kunne utarbeide eller bekrefte verdivurderinger i forbindelse med tinginnskudd, fusjoner eller fisjoner. Det er ofte stor usikkerhet knyttet til verdien av tinginnskudd eller verdien av en overtatt eller utskilt virksomhet. Skulle det kort tid etter at en bekreftelse er gitt, inntreffe forhold som tilsier en annen vurdering enn den tidligere avgitte, kan det være problematisk for den revisor som har gitt bekreftelsen å forklare (eller innrømme) at verdien nå er vesentlig annerledes.

10. Avslutning

Det har gjennom de senere årene, særlig etter Enron-skandalen blitt gjennomført en betydelig innstramning i og tydeliggjøring av kravene til revisors uavhengighet. Fra diverse høringsuttalelser og respons på brev fra Finanstilsynet kan man få det inntrykk at revisorbransjen ikke har vært noen pådriver i dette arbeidet. På den annen side har revisorbransjen nasjonalt og internasjonalt utarbeidet omfattende retningslinjer for å ivareta de etiske krav til revisor og de legger ned store ressurser på å følge så vel lovregler som egne retningslinjer.

Det lar seg ikke gjøre å finne en komplett definisjon på hva som konstituerer uavhengighet for revisor, ikke i et statisk samfunn og enda mindre i et samfunn som kontinuerlig forandrer seg. Konsekvensen er at vi kommer til å se en fortsatt utvikling i reglene om uavhengighet og vi vil få se nye kritiske merknader i tilsynsrapporter. Nye skandaler vil skape nye behov.

For at det skal være en god utvikling innen dette området, er det av avgjørende betydning at det eksisterer et aktivt Finanstilsyn med tilstrekkelige ressurser.

11. Litteraturliste

11.1. Bøker

Hans Cordt-Hansen: Revisorloven med kommentarer, 3. utgave, 2006

Revisorforeningen: Revisors Håndbok, 31. utgave, 2010

11.2. Offentlige utredninger

NOU 1992:29 Lov om aksjeselskaper

NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer

NOU 2008:16. Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon

11.3. Odeltingsproposisjoner

Ot.prp.nr.23(1996-1997) Om Lov om aksjeselskaper og lov om allmennaksjeselskaper

Ot.prp.nr.42 (1997-1998) Årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Ot.prp.nr.75 (1997-1998). Om lov om revisjon og revisorer

Ot.prp.nr.46 (2003-2004) Bokføring

Ot.prp.nr.78 (2008-2009). Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover

11.4. Lover

LOV 1915-08-13 nr 05: Lov om domstolene

LOV 1967-02-10 nr 00: Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker

LOV 1969-06-13 nr 26: Lov om skadeserstatning

LOV 1997-06-13 nr 44: Lov om aksjeselskaper

LOV 1997-06-13 nr 45: Lov om allmennaksjeselskaper

LOV 1998-07-17 nr 56: Lov om årsregnskap m.v.
LOV 1999-01-15 nr 02: Lov om revisjon og revisorer
LOV 2004-11-19 nr 73: Lov om bokføring
LOV 2007-06-29 nr 75: Lov om verdipapirhandel
SarbaneOxley Act of 2002

11.5. EU-dokumenter

Commission Recommendation of 16 05 2002 Statutory Auditor's Independence in the EU
Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006

11.6. Finanstilsynet

Revisorforeningens fagkonferanse – Geilo 1. September 2002, foredrag av kredittilsyns-
direktør Bjørn Skogstad Aamo
Brev datert 25.03.2003 (Til Finansdepartementet om tematilsyn om rådgivning)
Brev datert 02.04.2003 (Ernst & Young)
Brev datert 23.05.2003 (Johnny Skaug)
Rundskriv, 23/2003. 23. september 2003 Rådgivningsvirksomhet til revisjonsklienter
Brev datert 19.11.2003 (Ernst & Young)
Brev datert 19.12.2003 (Til Finansdepartementet om fullmakt til å gi forskrift)
Brev av 04.12.2007 (Stedlig tilsyn hos PwC)
Brev datert 07.12.2007 (Om prosedering av skattesaker)
Brev datert 17.02.2010 (Stedlig tilsyn hos KPMG)
Brev datert 26.10.2009 (Periodisk kvalitetskontroll, med vedlagt instruks)
Årsberetning 2009

11.7. Annet

KPMGs åpenhetsrapport 2009
IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants, 2009

